

UiO : **Det juridiske fakultet**

Kontinuitetsprinsippet ved arv og gave

Skatteloven § 9-7

Kandidatnummer: 667

Leveringsfrist: 25. november 2015

Antall ord: 16 804



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
1.1	Problemstillinger	1
1.2	Løsningsalternativene kontinuitetsprinsippet og diskontinuitetsprinsippet.....	3
1.3	Rettskildebilde.....	4
1.4	Oppgavens videre fremstilling og avgrensninger.....	5
2	SAMMENHENGEN MELLOM OPPHEVELSEN AV ARVEAVGIFTEN OG INNFØRINGEN AV KONTINUITETSPRINSIPPET	6
2.1	Innledning	6
2.2	Behovet for sammenhengen.....	7
2.3	Virkningstidspunktet for opphevelsen av arveavgiftsloven.....	9
3	KONTINUITETSPRINSIPPET SOM HOVEDREGEL VED ARV.....	11
3.1	Innledning	11
3.2	Dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer i uskiftet bo	12
3.2.1	Skattesubjekt	12
3.3	Skatteposisjoner.....	14
3.3.1	Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt.....	15
3.3.2	Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt.....	18
3.3.3	Nærmere om skatteposisjoner tilknyttet virksomhet	21
3.4	Etter utlodning.....	23
3.4.1	Skattesubjekt	23
3.5	Skatteposisjoner.....	24
3.5.1	Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt.....	25
3.5.2	Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt.....	26
3.5.3	Skatteposisjoner i virksomhet	27
4	KONTINUITETSPRINSIPPET SOM HOVEDREGEL VED GAVE.....	33
4.1	Innledning	33
4.2	Skattesubjekt	34
4.3	Skatteposisjoner.....	34
4.3.1	Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt.....	35
4.3.2	Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt.....	35
4.4	Unntak fra reglene om uttaksbeskatning	36
4.5	Gavesalg.....	39
4.5.1	Korrigerer av inngangsverdi ved gavesalg.....	41

5	UNNTAK FOR EGEN BOLIG, FRITIDSEIENDOM, ALMINNELIG GÅRDS- OG SKOGBRUK.....	42
5.1	Innledning	42
5.2	Bolig- og fritidseiendom.....	44
5.3	Alminnelig gårds- eller skogbruk.....	46
5.4	Nærmere om tomt.....	48
5.5	Nærmere om verdsettelse av inngangsverdi	48
5.6	Tidspunktet for verdsettelse	49

1 Innledning

Oppgavens tema er kontinuitetsprinsippet ved arv og gave i skatteloven § 9-7. Bestemmelsen omhandler regler om arvingens og gavemottakers overtakelse av arvelaters og gavegivers skattemessige inngangsverdier og andre skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekter ved arv eller gaveoverføring. Kontinuitetsprinsippet er nå innført som hovedregel for arv og gave. Prinsippet ble innført 1. januar 2014 og er en konsekvens av at arveavgiften ble opphevet.¹

1.1 Problemstillinger

I utgangspunktet skal det svares skatt av all inntekt jf. sktl. § 2-1 niende ledd. Skatteloven har i tilknytning til dette, regler om på hvilket tidspunkt inntekten blir skattepliktig og på hvilket tidspunkt inntekten skal skattlegges på. Dette er gjerne betegnet som innvinning og tidfesting av inntekter.² Ut fra disse reglene kan det oppstå latent skatteplikt.

Spørsmål som oppstår ved dødsfall og gaveoverføring i inntektskatten er hvordan latent skatteplikt skal behandles. Latent skatteplikt oppstår hvor det foreligger en klar plikt til å betale skatt av opptjent inntekt, men inntekten skattlegges på et senere tidspunkt.³ Spørsmålene oppstår hvor arvelater/gavegiver har hatt verdistigning på et formuesobjekt før dødsfallet/gaveoverføringen, men inntekten tidfestes etter dødsfallet/gaveoverføringen.

Bakgrunnen for spørsmålene er at ved dødsfall opphører arvelater som skattesubjekt på dødsdagen jf. sktl. § 2-1 første ledd samholdet med sktl. § 2-15.⁴ Dette innebærer at arvelater ikke kan skattlegges for verdistigningen han har hatt som ennå ikke har blitt tidfestet frem til dødsfallstidspunktet. Dersom det ytes gave, vil gavegiver ikke opphøre som skattesubjekt, men ved en gaveoverføring vil det ikke være noen opptjent inntekt å skattlegges av. Dette fordi gaveoverføringen ikke er realisasjon etter sktl. § 9-2 tredje ledd a. I virksomhet kan gavegiver likevel uttaksbeskattes av gaver etter sktl. § 5-2. Her er det andre hensyn som begrunner beskatningen.

Verken arv eller gaveoverføring er realisasjon etter sktl. § 9-2 tredje ledd a og b. Dette innebærer at arvelater/gavegiver ikke skattlegges eller får fradrag for eventuelt gevinst eller tap ved arv eller gaveoverføring, jf. sktl. § 6-2 første ledd.

For eksempel arvelater/gavegiver kjøpte en strandtomt for kr 5 000 000 i 2005. Markedsverdien på strandtomten har steget til kr 10 000 000 i 2015. Dersom strandtomten ble solgt til

¹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 37

² Zimmer (2014) a. 126 og 319

³ Zimmer (1990) s. 26

⁴ Zimmer (2014) s. 419

markedsverdien vil differansen på kr 5 000 000 være skattepliktig gevinst jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Dersom markedsprisen på strandtomten i stedet har sunket til kr 4 000 000 i 2015, vil det foreligge et tap på kr 1 000 000 dersom strandtomten selges til denne markedsprisen. Dette vil da være fradragsberettiget jf. sktl. § 6-2 første ledd.

Ettersom verken arv eller gave er realisasjon etter sktl. § 9-2 tredje ledd a og b skal gevinsten eller tapet allikevel ikke skattlegges eller fradragføres hos arvelater eller gavegiver.

Heller ikke vil arving eller gavemottaker bli skattlagt for den latente skatteforpliktelsen som har oppstått hos arvelater eller gavegiver ved arv eller gave. Dette fordi formuesøkelse ved arv eller gaveerwerb regnes ikke som inntekt jf. sktl. § 5-50 tredje ledd.

En grunnleggende regel på det skatterettslige området er at skattesubjektene ikke kan identifiseres med hverandre. Dette betegnes gjerne som subjektspriippet som innebærer at *”alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt, med mindre det finnes grunnlag for unntak”*.⁵ Det betyr at arvelater eller gavegiver er rett skattesubjekt for sine skatteforpliktelser. I utgangspunktet kan latent gevinst eller tap ikke overføres på arving eller gavemottaker.

Med innvinning siktes det til på hvilket tidspunkt inntekten blir skattepliktig. Skattepliktig vil inntekten være når den har gått fra å være en inntektsmulighet til aktuell inntekt.⁶ For eksempel verdistigningen på en strandtomt vil ikke kunne skattlegges. Dette fordi verdistigningen kun er en inntektsmulighet, for verdien kan også falle. Verdistigningen av tomten aktualiseres derfor først når tomten selges eller på annet måte realiseres etter sktl. § 9-2.

På hvilket tidspunkt inntekten skal betraktes som innvunnet beror på de enkelte skattereglene. For eksempel arbeidsinntekt vil inntekten innvinnes etter hvert som arbeidet utføres, for det er da kravet på vederlaget opptjenes. Virksomhetsinntekt innvinnes typisk ved salg av varer og tjenester jf. sktl. § 5-30.⁷

Ved salg av formuesobjekt vil verdistigningen på denne bli skattepliktig gevinst på det tidspunktet den ”realiseres” jf. sktl. § 5-1 annet ledd. Uttrykket ”realisasjon” sikter til begivenheter eller kriterier som skiller gevinsten eller tapet fra å være verdistigning eller verdireduksjon

⁵ Zimmer (2014) (a) s. 105

⁶ Zimmer (2014) s. 125-126

⁷ Zimmer (2014) s. 147 og 150

til aktuell gevinst eller aktuell tap.⁸ Sktl. § 9-2 oppstiller flere slike begivenheter som aktualiserer inntekten. En typisk begivenhet er salg jf. bestemmelsen første ledd a.

Med tidfesting siktes det til det tidspunkt inntekten kommer til beskatning.⁹ På hvilket tidspunkt inntekt skal tidfestes beror på hvilken inntektstype som er innvunnet. Virksomhets- og kapitalinntekter tidfestes etter realisasjonsprinsippet jf. hovedregelen i sktl. § 14-2 første ledd annet punktum. Av denne bestemmelsen fremgår det at inntekten skattlegges ”når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen”.

Det mest praktiske er hvor det har blitt inngått en gjensidig avtale. Ubetinget rett til ytelsen vil da foreligge i utgangspunktet når skattyteren har prester sin ytelse. Ved løsøre vil dette være ved overlevering. Ved salg av fast eiendom vil faktiske rådighetsoverføringen være avgjørende. Det må her bemerkes at realisasjonsprinsippet ikke må forveksles med realisasjonsbegrepet som viser til innvinningsbegivenheter jf. sktl. § 9-2. Realisasjonsprinsippet brukes ikke i skatteloven men fremkommer i forarbeidene og har fått hevd.¹⁰

1.2 Løsningsalternativene kontinuitetsprinsippet og diskontinuitetsprinsippet

Det kan reise spørsmål ved om hvordan latent skatteplikt skal behandles. To behandlingsalternativer kan vurderes.

Det ene er at latent skatteplikt behandles etter et kontinuitetsprinsipp. Dette innebærer at både arvingen og gavemottaker trer inn i arvelaters og gavegivers skattemessige stilling. På den måten vil arvingen og gavemottaker beskattes av verdistigning arvelater og gavegiver har hatt i deres eiertid.

En annen mulig løsning er å behandle latent skatteplikt etter et diskontinuitetsprinsipp. Prinsippet var tidligere hovedregel ved arv og gaveoverføring av formuesobjekt og fremgår forutsetningsvis av tidligere sktl. § 9-7.¹¹ Prinsippet innebærer at det skjer et brudd i beskatningen ved arv og gaveoverføring.¹²

Latent skattepliktig inntekt kommer ikke til beskatning. Dette fordi verken arv eller gaveoverføring er realisasjon jf. sktl. § 9-2 tredje ledd a og b. Latent skattepliktig inntekt vil heller ikke

⁸ Zimmer (2014) s. 259

⁹ Zimmer (2014) s. 319

¹⁰ Ot. prp. nr. 35 (1990-91) s. 103 og Zimmer (2014) s. 324

¹¹ Zimmer (2014) s. 291

¹² Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 41

komme til beskatning hos arving eller gavemottaker. Dette fordi formuesøkelse ved arv eller gave ikke er inntekt jf. sktl § 5-50 tredje ledd. Prinsippet vil også innebære at latent fradragsrett etter sktl. § 6-2 første ledd hos arvelater ikke kan påberopes. Dette må ses på bakgrunn av subjektsprinsippet. Prinsippet innebærer at verken arvelater eller gavegiver kan identifiseres med arving eller gavemottaker.

1.3 Rettskildebilde

De alminnelige rettskildeprinsippene gjelder i skatteretten.¹³ Prinsippene gir retningslinjer på hvordan rettslige regler skal tolkes ved behandling av rettslige spørsmål. Ved utviklingen av disse prinsippene har domstolene vært retningsgivende, særskilt Høyesterett.¹⁴

Legalitetsprinsippet gjelder også på skatterettens område. Skattlegging av borgerne er et inn-
grep i deres frihet og rettigheter og krever derfor hjemmel i lov. En klar lovhjemmel kreves likevel ikke. Det gjelder altså ikke et sterkt legalitetsprinsipp.¹⁵ Dersom det voldes tolknings-
tvil kan legalitetsprinsippet tale for å tolke skatteregler til fordel for skatteyter. Dette er likevel uttrykkelig avvist av Høyesterett i Rt. 2014 side 1281 avsnitt 47 og 48.

Det kan vises til at privatrettslige begreper også forekommer i skattlovgivningen. I sktl. § 9-7 blir for eksempel begrepet ”arving” brukt, jf. annet ledd tredje punktum. Slike begreper skal i utgangspunktet forstås på samme måte som i privatreten. Men privatrettslige begreper kan ha ulike meningsinnhold i ulike privatrettslige sammenhenger. Kjernen av slike begreper har forholdsvis fast kjerne men det kan i noen tilfeller kreves ytterligere betingelser. For eksempel frivillig overføring omfattes av gavebegrepet, men like opplagt er det ikke om begrepet kreves gavehensikt. Ved skattelovens bruk av slike begreper skal det mindre til å legge vekt på et utvidet meningsinnhold enn det begrepets kjerne tilsier.¹⁶

Både Høyesterettspraksis og ligningspraksis er viktige rettskilder på skatterettens område.¹⁷ Slik praksis finnes ikke for skatteloven § 9-7. Forarbeidene vil da være viktige rettskilder for denne avhandlingen, særlig prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1.

Lignings- ABC er en håndbok som fungerer som instruks for skattekontorene. Dette gir holdepunkter for antatt ligningspraksis som tillegges stor vekt av Høyesterett.¹⁸

¹³ Zimmer (2014) s. 48

¹⁴ Eckhoff (2001) s. 19-20

¹⁵ Zimmer (2014) s. 39 og 49

¹⁶ Zimmer (2014) s. 51 og 52

¹⁷ Zimmer (2014) s. 53 og 54

¹⁸ Zimmer (2010) (RED.) s. 49

Håndboken er også skrevet av høyt kvalifiserte skattespesialiserte jurister og man kan regne med at alle rettskildefaktorer har blitt vurdert. Men på den annen side er håndboken skrevet bevisst forenklet hvor Lignings- ABC ikke opplyser om den tvil som står bak tolkning av kompliserte skattespørsmål.¹⁹

I den grad håndboken redegjør for regler som har støtte i autoritative kilder, vil den ha begrenset eller ingen vekt som rettskilde. Uttalelsene tillegges også lite eller ingen vekt av Høyesterett. Lignings- ABC bør derfor brukes varsomt som rettskilde.

Juridisk litteratur betraktes som rettskilder men litteraturen tillegges liten vekt. Rettsspørsmål hvor autoritative rettskilder er begrenset kan juridisk litteratur likevel spille en mer fremtredende rolle som rettskilde.²⁰ Kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 er lite behandlet i rettslitteraturen. Det kan likevel vises til en artikkel om kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 skrevet av Zimmer hvor han reiser noen skattespørsmål.

1.4 Oppgavens videre fremstilling og avgrensninger

Kontinuitetsprinsippet som hovedregel ved arv og gave ble innført som en konsekvens av at arveavgiften ble opphevet. Det blir derfor viktig å se på sammenhengen mellom opphevelsen av arveavgiften og innføringen av kontinuitetsprinsippet. En redegjørelse for dette vil bli gjort i kapittelet 2.

Videre skal kontinuitetsprinsippet som hovedregel behandles. Kontinuitetsreglene for arv og gaveoverføring vil bli behandlet i kapittel 3 og 4.

Det gjelder ett praktisk viktig unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig- og fritidseiendommer, samt alminnelig gårds- og skogbruk som arvelater eller gavegiver kunne ha realisert skattefritt etter reglene i skatteloven § 9-3 eller § 9-13. Dette skal behandles i kapittel 5. En inngående behandling av reglene i skatteloven § 9-3 og § 9-13 skal allikevel ikke gjøres.

En innføring av en hovedregel om kontinuitet ved arv vil medføre at man må ta hensyn til latent skatt på skifte mellom flere arvinger. Dette fordi verdier på skifte skal fordeles likt mellom arvingene. Dersom en arving for eksempel får utloddet et formuesobjekt vil arvingen også overta latent gevinst eller latent tap som følge av kontinuitetsprinsippet. I forbindelse med dette oppstår det spørsmål om hvordan latent gevinst eller latent tap skal beregnes samt

¹⁹ Eckhoff (2001) s. 231

²⁰ Eckhoff (2001) s. 270-272

andre problemstillinger. Dette er ikke en del av selve regelverket om kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 og blir derfor ikke behandlet nærmere.

2 Sammenhengen mellom opphevelsen av arveavgiften og innføringen av kontinuitetsprinsippet

2.1 Innledning

I dette kapittelet skal sammenhengen mellom opphevelsen av arveavgiften og innføringen av kontinuitetsprinsippet behandles. Videre vil behovet for sammenhengen drøftes i punkt 2.2 og i punkt 2.3 skal virkningstidspunktet for opphevelsen behandles.

Arveavgift er en skatt til staten som forpliktet arving og gavemottaker å betale av mottatt arv og gave, jf. arveavgiftsloven §§ 1 og 3. Arveavgiften omfattet all arv og visse gaver jf. aal. 2. For erverv som omfattet av arveavgiften gjaldt det et diskontinuitetsprinsipp. Prinsippet innebærer at latent gevinst eller latent tap ikke blir skattlagt eller fradratt. Arving og gavemottaker fikk fastsatt nye inngangsverdier basert på omsetningsverdien, men begrenset til arveavgiftsverdien jf. tidligere sktl. § 9-7 og aal. § 11. Arveavgiftsloven er nå opphevet ved lov av 13. desember 2013 nr. 110 punkt I.

Opphevelsen av arveavgiften innebærer at arvingen kan fastsette sin inngangsverdi til markedsverdi uten å bli pålagt arveavgift. Dette vil medføre at verdistigning eller verdireduksjon på formuesobjekt i arvelaters eller givers eiertid ikke blir skattlagt eller fradragsført dersom arvingen eller gavemottaker senere selger formuesobjektet. Kontinuitetsprinsippet ble derfor innført ved arv og gave som en konsekvens av at arveavgiften ble opphevet. Prinsippet innebærer at verdistigning og verdireduksjon i arvelaters eller givers eiertid kommer til beskatning ved et eventuelt senere salg på arving eller gavemottakers hånd. Dette fordi både arving og gavemottaker viderefører arvelaters og givers skattemessige stilling og dermed også verdistigningen eller verdireduksjonen i arvelaters eller givers eiertid.²¹

Avviklingen av arveavgiften var et punkt i regjeringserklæringen som er fulgt opp av Solberg regjeringen.²² Arveavgiften er nå opphevet med rettslig virkning fra og med 1. januar 2014 jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 punkt I første ledd.

Begrunnelsen for avviklingen av arveavgiften var å "lette likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte i familiebedrifter og overføring av familieeiendommer".²³ Etter den nå opphevet

²¹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 37

²² Politisk Plattform for en regjering utgitt av Høyre og Fremskrittspartiet s. 24-25

arveavgiftsloven var slike eiendommer arveavgiftspliktig. Dette er gjerne eiendommer med høy markedsverdi. Arveavgiften kunne derfor medføre at arv og gaveoverføringer ble meget kostbart for arving og gavemottaker med begrenset økonomi. Denne økonomiske belastningen vil nå forsvinne nå som arveavgiften er opphevet.

Videre vil fjerningen av arveavgiften innebære en forenkling av skatteyderens rettsstilling. Disse trenger ikke lenger å orientere seg i et omfattende og kompleks arveavgiftsregelverk. Fjerning av arveavgiften vil også spare Skatteetaten for administrative utgifter.²⁴

2.2 Behovet for sammenhengen

Innføringen av kontinuitetsprinsippet som en konsekvens av at arveavgiften ble fjernet, har en viss rettspolitisk sammenheng. Men dette er likevel ikke en nødvendig sammenheng.²⁵

Kontinuitetsprinsippet har gjeldt for både aksjer og andeler etter sktl. § 10-33 og § 10-46 siden 2004 og 2005. Disse eiendelene var også samtidig underlagt arveavgiften jf. tidligere sktl. § 9-7 og arveavgiftsloven helt frem til opphevelsen av arveavgiftsloven. Ved verdi fastsettelsen av disse eiendelene gis det fradrag på 20 % av latent gevinst ved realisasjon av aksjen eller andelen jf. aal. § 11 femte ledd. Etter tidligere rett var det ingen sammenheng mellom kontinuitetsprinsippet og arveavgiften.²⁶

Kontinuitetsprinsippet er nå hovedregelen men det gjelder likevel unntak. I den nye sktl. § 9-7 femte ledd vises det også til at diskontinuitetsprinsippet fortsatt gjelder. Prinsippet gjelder blant annet for bolig- og fritidseiendom og alminnelig gårds- og skogbruk dersom eiendommene omfattes av reglene for skattefri realisasjon. Eiendommene vil også være arveavgiftsfrie.²⁷ Her gjelder det både kontinuitet og diskontinuitet. Heller ikke her er det noen sammenheng mellom kontinuitet og diskontinuitet.

Det kan også vises til at arveavgiften og kontinuitetsprinsippet vil normalt gi forskjellige skattemessige konsekvenser. Forskjellen viser seg ved at arveavgiften beregnes over visse bunnbeløp, mens kontinuitetsprinsippet fanger opp verdistigning eller verdireduksjon til skattlegging eller til fradrag ved disposisjoner av formuesobjektet etter arve- eller gaveervert.

²³ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 37

²⁴ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 37

²⁵ Zimmer (2013) s. 1

²⁶ Zimmer (2013) s. 1

²⁷ Zimmer (2013) s. 1

For eksempel en fritidsbolig med en fastsatt markedspris på kr 12 000 000 erverves ved arv/gave. Etter tidligere regler ville arving/gavemottaker fått fastsatt sin inngangsverdi til verdsatt markedspris, som også ville vært beregningsgrunnlaget for arveavgiften jf. tidligere sktl. § 9-7 og aal. § 11. Dersom fritidsboligen erverves av arvelaterens eller gavegiverens barn, med arveavgiftssats på 10 % som gjaldt til og med 2013 for barn, vil disse måtte svare arveavgift etter arveavgiftssatsene for 2013, på kr 1 200 000.²⁸ Selges fritidsboligen til markedspris vil gevinsten være kr 0.

Hvis fritidsboligen ovenfor overføres etter kontinuitetsprinsippet i ny sktl. § 9-7, med en inngangsverdi på kr 5 000 000 vil tilsvarende være inngangsverdi for arving/gavemottaker. Dersom fritidsboligen realiseres omgående, må disse med en skattesats på 27 % for kapitalinntekter svare gevinstskatt på kr 1 890 000. Tilgjengelig skal det ikke svares arveavgift.

Kontinuitetsprinsippet alene viser altså en større skattebelastning enn tidligere. Men på den annen side kan arve- og gaveerverver unngå gevinst beskatningen ved å selge eiendommer som faller innunder gevinstfritaksreglene i kap. 9 i skatteloven, slik at verdistigning i arvelaters/gavegivers eiertid fritas for skattlegging helt. Tilsvarende vil fradragretten ved tap i slike tilfeller være fraskåret. Ut fra dette, åpner kontinuitetsprinsippet for skattefritak for arving og gavemottaker i motsetning til arveavgiften som ble ilagt uansett om formuesobjektet realiseres eller ikke etter ervervet, jf. aal. § 2.

Kontinuitetsprinsippet virker også til fordel for arving og gavemottaker ved verdireduksjon av formuesobjektet i arvelaters/gavegivers eier tid. Dersom markedsprisen på fritidsboligen i eksemplet overfor har falt til kr 4 000 000 vil det foreligge et tap på kr 1 000 000. Arving/gavemottaker vil da overta et latent tap som kan fradras dersom fritidsboligen realiseres umiddelbart etter ervervet til redusert markedspris, jf. sktl. ny § 9-7. Etter diskontinuitetsprinsippet vil et slikt latent tap ikke ha blitt videreført av arving/gavemottaker jf. tidligere sktl. § 9-7.²⁹

Skatteplikten for pengekrav som innvinnes før dødsfallet men som tidfester etter dødsfallet, for eksempel lønns- eller kapitalinntekt falt bort etter tidligere rett. Det gjaldt altså et diskontinuitetsprinsipp ved slike krav samt at det ikke skulle betales arveavgift av dette.³⁰ Kontinuitetsprinsippet medfører at slike krav er skattepliktige hos dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo jf. sktl. § 9-7 første ledd. Det er altså en skatteskjerpelse for slike inntekter.

²⁸ Stortingsvedtak 27.11.2012 nr. 1212 § 4

²⁹ Zimmer (2013) s. 2

³⁰ Zimmer (2013) s. 213

Pliktig dokumentavgift av næringseiendom etter dokumentavgiftsloven kunne tidligere fradras i beregnet arveavgift, jf. aal. § 20. Tanken bak regelen var å minke dokumentavgiften ved arv eller arveforskudd av næringseiendom. Fjerning av arveavgiften medfører at fradragsretten bortfaller. Verken lovforslaget eller forarbeidene sier noe om en kompensasjon for tapt fradragsrett. Opphevelsen av arveavgiften innebærer dermed en høyere dokumentavgift. Dette kan virke til ugunst for mottakeren, men ettersom arveavgiften er fjernet vil mottaker normalt kunne pålegges en høyere dokumentavgift.³¹

Opphevelsen av arveavgiften vil innebære to ting. For det første vil det ikke lenger være noen prinsipper for fastsettelse av skattemessig inngangsverdi og dermed heller ingen skattlegging av verdistigning i arvelaters eiertid. For det andre vil arvingen eller gavemottaker kunne oppregulere inngangsverdien til omsetningsverdien.

En innføring av et kontinuitetsprinsipp vil innebære at arving eller gavemottaker videreføre arvelaters eller gavegivers skattemessige stilling. På den måten overtas inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner slik at verdistigningen i arvelaters eiertid skattlegges hos arvingen eller gavemottaker når disse senere realiserer formuesobjektet.³²

Etter sktl. § 9-7 første, annet og tredje ledd skal formuesobjektets inngangsverdi ikke lenger fastsettes til markedsverdi ved arveervert slik det var etter tidligere sktl. § 9-7, men overføres på arving eller gavemottaker. Inngangsverdien av formuesobjektet vil dermed være lik både før og etter arveervert eller gaveervert ved en eventuell realisasjon etter sktl. § 9-2. Det vil altså ikke være noen forskjell ved beregningen av gevinsten eller tapet på formuesobjektet ved realisasjon etter sktl. § 5-1 annet ledd eller sktl. § 6-2 første ledd.

Kontinuitetsprinsippet vil derfor virke nøytralt ettersom realisasjon både før og etter arveervert eller gaveervert behandles likt. Dette vil redusere mulighetene for skatteplanlegging ved generasjonsskifte.³³

2.3 Virkningstidspunktet for opphevelsen av arveavgiftsloven

Arveavgiftsloven er opphevet med virkning for ”gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere” og ”arv etter dødsfall som finner sted 1. januar 2014 eller senere” jf. opphevingsloven punkt I første ledd. Gaver som ytes før 1. januar 2014 eller tidligere og arv etter dødsfall som finner

³¹ Zimmer (2013) s. 5

³² Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 42

³³ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 42

sted før 1. januar 2014 eller tidligere er arveavgiftspliktig etter arveavgiftsloven. Ved vurderingen av om når gaven er å betrakte som ”ytet”, skal arveavgiftsloven anvendes.³⁴

Etter arveavgiftsloven anses gaven ytet når gavegiver har ”med endelig virkning gitt fra seg rådigheten” jf. aal. § 9 og § 2 tredje ledd første punktum. Dette innebærer at gaveløfter ikke kan betraktes som om gavegiver har ytet gaven. Rådighetsservervet er tilknyttet fullbyrdelsen av gaven. Dersom gavegiver gir bort en gjenstand vil tidspunktet for overlevering være det avgjørende.³⁵ Hvis gaven overleveres i 2013 skal det svares arvegift, men ikke dersom gaven overleveres i 2014.

Dødsfallstidspunktet er skjæringspunktet for når arveavgiften skal pålegges ved både privat og offentlig skifte, jf. lov 13. desember 2013nr. 110 punkt I første ledd. Dersom dødsfallet av arvelater fant sted 2013 eller tidligere skal det i utgangspunktet betales arveavgift. Dersom dødsfallet fant sted 2014 eller senere vil arven være arveavgiftsfri. Her skiller opphevingsloven seg fra det som gjaldt tidligere. Arveavgiftsloven knyttet arveavgiften til rådighetsservervet jf. aal. § 9 første ledd a og b. Tidspunktet for når rådighetsservervet inntrådte berodde på om det skiftes privat eller offentlig. Ved privat skifte var tidspunktet for rådighetsservervet ved arvelaters død jf. aal. § 9 første ledd a. Dersom det ble skiftet offentlig var tidspunktet for rådighetsservervet ved utlodning jf. aal. § 9 første ledd b.

For eksempel dødsfallet fant sted i 2013. Skiftet det privat ville arven ha vært arveavgiftspliktig. Tilsvarende ville ha vært hvor offentlig skifte pågikk eller åpnet i 2013. Hvis det skiftet offentlig i 2014 eller senere ville arven ha vært arveavgiftsfri. Ved valg av offentlig skifte kunne arvingene dermed unngå arveavgiften.

Begrunnelsen for at opphevingsloven gikk bort fra denne forskjellen mellom privat og offentlig skifte, var at dersom arveavgiftsloven skulle gjelde under avviklingen av arveavgiften, kunne arvingene bestemme i stor grad når arveavgiften skulle inntre ved å velge enten privat eller offentlig skifte. Departementet mener at en slik valgmulighet mellom skifteformene for dødsfall som er skjedd før 1. januar 2014, ikke skal ha betydning ved illeggelsen av arveavgiften. Hensynet til likebehandling viser også til at det skal svares arveavgift uavhengig om det skiftes privat eller offentlig når dødsfallet finner sted før 1. januar 2014.³⁶

I praksis tar det ofte tid mellom dødsfallet og utlodningen ved offentlig skifte. Dødsfallstidspunktet i opphevingsloven vil derfor innebære at det må svares arveavgift i ubestemt antall år

³⁴ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 39

³⁵ Harboe (2000) s. 123

³⁶ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 39

fremover ved dødsfall som finner sted i 2013 og hvor offentlig skifte pågår eller åpnes 1. januar 2014 eller senere.³⁷

Det finnes likevel flere unntak fra dødsfallstidspunktet jf. opphevingsloven punkt I annet ledd. Et viktig unntak finnes i opphevingsloven punkt I annet ledd b. Av bestemmelsen fremgår det at arv etter uskiftet bo som er skjedd i 2014 eller senere, skal det allikevel ikke svare arveavgift når først avdødes død fant sted i 2013 eller tidligere. Dette innebærer at kontinuitetsprinsippet vil gjelde ved utlodning av uskiftet bo som finner sted i 2014 til tross for at dødsfallet av arvelater fant sted 2013 eller tidligere.

Fritaket for arveavgiften i slike tilfeller er begrunnet med at gjenlevende ektefelle har som hovedregel full disposisjonsrett over arvelaters formuesmasse jf. al. § 18. Arv etter avdøde vil derfor være betinget og usikker når uskiftet bo senere skal skiftes. Gjenlevendes fulle disposisjonsretten over boet er likevel begrenset for fast eiendom jf. al. § 19. Dette innebærer at det er mer skattemessig gunstig å etablere uskiftet bo enn å skifte omgående. Unntaksreglen motiverer dermed til å sitte i uskiftet bo hvor retten ikke ville ha blitt benyttet ellers, og løsningen må betraktes som uheldig.³⁸

3 Kontinuitetsprinsippet som hovedregel ved arv

3.1 Innledning

Kontinuitetsprinsippet gjelder som hovedregel ved arveerwerb av formuesobjekt både i og utenfor virksomhet. Ved arv gjelder det både rett og en plikt til kontinuitet. Med arv siktes det til den formuen avdøde etterlater seg.

Prinsippet får anvendelse for dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo. Videre vil det være skattemessig kontinuitet ved utlodning av dødsbo, jf. sktl. § 9-7 første og annet ledd. I den videre framstilling skal skattesubjekter som omfattes av kontinuitetsprinsippet samt reglene i sktl. § 9-7 første og annet ledd behandles.

³⁷ Zimmer (2013) s. 2

³⁸ Zimmer (2013) s. 2

3.2 Dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle og samboer i uskiftet bo

3.2.1 Skattesubjekt

Som hovedregel skal dødsbo, enearving og gjenlevende ektefelle/samboer uskifte ”tre inn i” arvelaters inngangsverdier for formuesobjekter og andre skatteposisjoner jf. sktl. § 9-7 første ledd første punktum.

For enearving og gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo vil situasjonen være at avdødes formuesmasse ennå ikke har vært gjenstand skifte. Situasjonen vil aldri oppstå for enearving.³⁹

Arv etter avdøde kan ha flere grunnlag. Arvelaters etterfølgere kan arve på grunnlag av slektskap, ekteskap eller samboerskap eller ved testament jf. al. kap. I, II, IIIA og VIII.

Skattlegging av inntekter og fradrag for utgifter som tidfestet før dødsfallet, vil foretas hos arvelater på grunnlag av alminnelig inntekt og personinntekt. Etter dødsdagen vil arvelater som nevnt opphøre som skattesubjekt jf. sktl. § 2-1 første ledd sktl. § 2-15. Det vil da oppstå et dødsbo.

Dødsbo er avdødes formuesmasse. Boet oppstår etter arvelaterens dødsfall når det er flere arvinger etter avdøde.⁴⁰ Dersom verken enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer overtar avdødes formuesmasse er dødsboet et selvstendig skattesubjekt jf. sktl. § 2-2 første ledd h nr. 2, og ”trer inn i” arvelaterens skatteposisjoner etter sktl. § 9-7 første ledd første punktum. Videre vil dødsboet opphøre som skattesubjekt når det sluttet.⁴¹ Ved offentlig skifte opphører boet som skattesubjekt når det sluttet og utloddet jf. Skifteloven § 35. Skiftes dødsboet privat vil boet opphøre som skattesubjekt når arve- og skifterettslige spørsmål herunder krav kreditor(ene) har på arvelater er avklart.⁴²

Når avdødes formuesmasse arves alene av en arving og verken gjenlevende ektefelle/samboer overtar boet i skifte vil denne etterfølgeren være enearving, og ”trer inn i” arvelaterens skatteposisjoner jf. sktl. § 9-7 første ledd. Det vil da ikke oppstå et dødsbo når enearvingen overtar hele ansvaret for avdødes gjeld. Overtar enearvingen derimot ikke ansvaret for avdødes gjeld

³⁹ Zimmer (2013) s. 7

⁴⁰ Lødrup (2012) s. 291

⁴¹ Zimmer (2014) s. 421

⁴² Lignings-ABC (2015) s. 152

vil det oppstå et dødsbo som selvstendig skattesubjekt etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav h nr. 2. Dette gjelder uavhengig om det foretas offentlig skifte etter skifteloven. § 88.⁴³

Enearving vil en gjenlevende ektefelle/samboer være ved arv etter al. kap. 2 og 3. Av al. § 6 første ledd fremgår det at ektefellen har krav på minste arv tilsvarende 4 ganger folketrygdens grunnbeløp ved dødsfallet dersom ektefellene har livsarvinger. Videre i bestemmelsen sies det at dersom avdøde foreldre er de nærmeste arvinger, har ektefellen krav på minst 6 ganger folketrygdens grunnbeløp. Tilsvarende gjelder hvor arven verken tilfaller livsarvinger eller foreldrene til avdøde jf. al. § 6 annet ledd.

Samboere har krav på 4 ganger folketrygdens grunnbeløp ved dødsfall dersom samboeren har eller venter barn med avdøde. Dette gjelder også dersom avdøde etterlater livsarvinger. Retten gjelder også hvor arvelater ikke etterlater livsarvinger. Dette er betinget av at avdøde har fast satt dette i testament og at samboeren har vært sammen med avdøde i minst 5 av de siste årene før dødsfallet jf. al. § 28b.

Dette innebærer at hvis avdødes formuesmasse tilsvarende 4 ganger folketrygdens grunnbeløp vil ektefellen/samboeren alene arve hele avdødes formuesmasse. For gjenlevende ektefelle vil dette også være tilfelle hvor formuesmassen tilsvarende 6 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Gjenlevende ektefelle kan som hovedregel sitte i uskiftet bo med full råderett over avdødes formuesmasse. Rettsgrunnlagene for dette er al. §§ 9 og 18. Dette innebærer at gjenlevende ektefelle overtar avdødes gjeld etter al. § 20, samt utsettelse av skifte av arvelaterens formuesmasse til arvingene.⁴⁴

Når arvelaters bo overtas uskiftet av gjenlevende ektefelle, skal ektefellen ”tre inn i” arvelaters skatteposisjoner også for eiendeler som skal anses for arvet jf. sktl. § 9-7 første ledd annet punktum.

Hovedregelen etter el. § 31 første ledd er at ektefellene har full råderett over ”det han eller hun eier når ekteskapet blir inngått eller senere erverver”. Eiendeler som er felleseie eller sær-eie vil ikke påvirke eierforholde når ekteskapet består, men vil ha betydning når ekteskapet opphører som følge av dødsfall av en ektefelle. Fordeling av formuesmassen når en ektefelle

⁴³ Lignings-ABC (2015) s. 147

⁴⁴ Lødrup (2012) s. 367

dør foretas etter hva ektefellene hadde i felleseie eller særeie når formuesmassen skal deles på skifte.⁴⁵

Hadde ektefellene felleseie vil dette innebære at den samlede nettoformuen deles likt etter hovedregelen i el. § 58. Etter al. § 9 første ledd kan gjenlevende ektefelle overta felleseie til uskifte. Det betyr at halvparten av hver skatteposisjon og hver enkelt eiendel betraktes som eid av gjenlevende fra før mens den andre halvparten skal betraktes som arvet. Tidligere gjaldt det diskontinuitet for den arvede halvdel. Likedelingssynspunktet er ikke forandret, men begge halvdelene skal allikevel overføres med skattemessig kontinuitet.⁴⁶

Gjenlevende kan også sitte med avdødes eiendeler i særeie dersom dette er avtalt i ektepakt etter el. § 42 eller arvingene gir samtykke til det jf. al. § 9 annet ledd. Eiendeler i særeie betyr at eiendelene holdes utenfor likedelingen. For eiendeler avdøde hadde i særeie vil anses som arvet når gjenlevende overtar disse i uskiftet bo.⁴⁷

Gjenlevende samboer kan også sitte i uskiftet bo dersom vedkommende har, har hatt eller venter barn med avdøde jf. al. § 28 c.

Da sktl. § 9-7 ble vedtatt var samboere i uskifte ikke nevnt. Dette skyldtes en feil fordi det ikke forelå noen grunnlag for forskjellsbehandling av samboer og ektefeller.⁴⁸ Sktl. § 9-7 første ledd annet punktum likestiller nå gjenlevende samboer i uskiftet bo med ektefeller med virkning fra og med 1. januar 2014.⁴⁹ Hva som skal anses som arvet for samboere, må det foretas en vurdering om det reelle eierforholdet av eiendelene samboerne hadde før først avdøde samboers død. Dette fordi det først avdøde samboer eide skal anses som arvet.⁵⁰

3.3 Skatteposisjoner

Arveervert etter arvelater er som hovedregel omfattet av kontinuitetsprinsippet. Prinsippet gjelder i utgangspunkt for alle typer skatteposisjoner, både skatteposisjoner som er tilknyttet formuesobjekter og skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekter uavhengig av om

⁴⁵ Lignings-ABC (2015) s. 148

⁴⁶ Zimmer (2013) s. 8

⁴⁷ Lignings-ABC (2015) s. 149

⁴⁸ Innst. 261 L (2013-2014) s. 13

⁴⁹ Lov 20.06.14 nr. 33 punkt I

⁵⁰ Lignings-ABC (2015) s. 129

disse er tilknyttet virksomhet jf. sktl. § 9-7 første til annet ledd.⁵¹ Det spiller heller ingen rolle om skatteposisjonene er til fordel for arvingene eller ikke.⁵²

Med skatteposisjon menes den posisjonen skattesubjektet vil sitte i etter ”en bestemt skatteregel etter et gitt tidspunkt”.⁵³ Konsekvensen av dette kan utspille seg til en skattemessig fordel ved at arvingen fritas for skatteplikt, eller en ulempe for arvingen hvor det pålegges en skatteplikt. Dette kan illustreres følgende:

En arving selger boligeiendommen sin etter å ha oppfylt vilkårene for skattefri salg, jf. sktl. § 9-3 annet ledd. Arvingens skatteposisjon vil da være at det ikke skal pålegges noen skatteplikt for eventuelt gevinst på salgstidspunktet. Dette vil være en skattemessig fordel for arvingen.

Dersom arvingen selger boligeiendommen sin uten å ha oppfylt vilkårene for skattefri salg etter sktl. § 9-3 annet ledd, vil vedkommendes skatteposisjon være at verdistigningen på boligeiendommen blir skattepliktig gevinsten på det tidspunktet eiendommen selges jf. sktl. § 5-1 annet ledd som vil være en skatteposisjon til ulempe for arvingen.

Kontinuitetsprinsippet viser til at arvingene har en rettslig plikt til å overta arvelaterens skatteposisjoner jfr. uttrykket «skal tre inn i» i sktl. § 9-7 første ledd.

Begrunnelsen for den rettslige plikten til å overta arvelaterens skatteposisjoner er at dersom skattyteren får muligheten til å velge om overføring skal skje med skattemessig kontinuitet eller ikke, vil dette ha en innflytelse på de skattemessige disposisjonene arvingene foretar seg. Arvingene vil naturlig velge en løsning hvor det er mest skattemessig gunstig og neglisjere kontinuitetsprinsippet hvor det ikke er skattemessig gunstig. En slik valgmulighet vil derfor ikke bidra til en ønskelig ensartet inntektsbeskatning. Dersom det ikke forelår en slik plikt i loven, ville dette bidra til mer skatteplanlegging i forbindelse med skifte.⁵⁴

3.3.1 Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt

Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekter videreføres av arvingen som overtar formuesobjektet skatteposisjonene er tilknyttet til jf. sktl. § 9-7 første ledd. Eksempler på slike skatteposisjoner er bl.a. inngangsverdi, eier- og brukstid for bolig og fritidseiendom, eiertid for jord- og skogbrukseiendom.

⁵¹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 44

⁵² Lignings-ABC (2015) s. 126 og 131

⁵³ Zimmer (2014) s 114

⁵⁴ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 43

Det finnes flere slike skatteposisjoner og en behandling av alle skatteposisjonene vil gå utover fremstillingens rammer. Dette fordi kontinuitetsprinsippet gjelder generelt for skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt og oppgaven vil derfor begrenses til å behandle inngangsverdi som er en praktisk og viktig skatteposisjon. Skatteposisjonen behandles nedenfor.

3.3.1.1 Inngangsverdi

Arvingen skal overta arvelaters ”inngangsverdi” jf. sktl. § 9-7 første ledd. Uttrykket ”inngangsverdi” sikter til det beløp som brukes ved inntektslikningen for alle slags formuesobjekter. Inngangsverdien brukes ved flere skattemessige begivenheter.⁵⁵

Eksempler på dette er beregning av gevinst/tap på formuesobjekter som realiseres etter sktl. § 9-2, fradragsføring, aktivering, avskrivninger på saldogjenstander etc. Uttrykket inngangsverdi kan også ha flere betegnelse i sammenheng med hvilke skattemessige begivenheter inngangsverdibegrepet brukes til. Eksempler på slike betegnelser er fastsatt verdi ved arv/gave, kostpris, skattemessig verdi, nedskrevet verdi og saldoverdi.

Ved beregningen av inngangsverdien skal det etter den alminnelige regel tas utgangspunkt i formuesobjektets kostpris. I beregningen kan bare utgifter tilknyttet ervervet av formuesobjektet tillegges inngangsverdien.⁵⁶

Sktl. § 10-32 annet ledd er en god illustrasjon. Bestemmelsen sier at ved gevinst og taps beregning av aksjer ”settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader som skattyter har hatt til mekler eller lignende ved anskaffelse av aksjen”.

Ved overtakelse av inngangsverdien etter sktl. § 9-7 første ledd kan utgiftene som tillegges eller reduserer inngangsverdien, få betydning for disposisjoner av formuesobjektet etter arververvet.

En praktisk kostnad som kan tillegges inngangsverdien er påkostning. Denne utgiften må holdes adskilt fra vedlikeholdskostnader. Dette fordi påkostninger men ikke vedlikeholdskostnader kan regnes med til formuesobjektets inngangsverdi ved eventuell gevinstberegning hos arvingen etter arververvet. Utgiftene må også sees på bakgrunn av at påkostninger bringer gjenstandens standard opp og har da varig verdi for inntektsskapning også i senere år. Dette er en investering som aktiveres og dermed forhøyer inngangsverdien. Vedlikeholdskostnader på

⁵⁵ Lignings-ABC (2015) s. 696

⁵⁶ Zimmer (2014) s. 290

den annen side bringer gjenstandens standard til samme standard den tidligere hadde. Vedlikeholdskostnader viser dermed til inntektsskapning det aktuelle og tidligere år da slitasjen oppstod.⁵⁷ Slike kostnader er direktefradragsberettiget etter sktl. § 6-1 og skal dermed ikke regnes med i inngangsverdien.

Et eksempel på påkostning er hvor det foretas isolering av husveggen som tidligere ikke var isolert. Veggens blir i dette tilfellet forbedret og påkostningen skal da aktiveres. Utgifter ved bytte av isolasjonen av veggens som allerede var isolert vil være vedlikehold. Veggens vil her være i samme standard som tidligere og vil dermed være direkte fradragsberettiget jf. sktl. § 6-1.

Inngangsverdien kan også reduseres ved flere begivenheter. Et praktisk tilfelle er avskrivninger på driftsmidler jf. sktl. § 14-40 flg. Etter sktl. § 14-42 annet ledd er historisk kostpris avskrivningsgrunnlaget for avskrivningsmidlene i sktl. § 14-41. En slik reduksjon av inngangsverdien vil kunne få betydning for senere avskrivninger på driftsmidlet på arvingens hånd samt eventuelt senere realisasjon av denne.

Slit og aldring på driftsmidler reduserer driftsmidlets verdi. En slik verdireduksjon er en oppofrelse etter sktl. § 6-1 og dermed fradragsberettiget. Fradragsretten gis i form av avskrivninger. Dette innebærer at inngangsverdien samt påkostninger på driftsmidlet fradras systematisk hvert år basert på gjenstandens økonomiske levetid.⁵⁸

Et eksempel på dette er hvor arvelater kjøpte en avskrivbar traktor for kr 800 000 i 2014 jf. sktl. § 14-40 og § 14-41 første ledd d. I 2015 arver arvingen traktoren med skattemessig kontinuitet etter sktl. § 9-7 første ledd. Etter sktl. § 14-43 avskrives traktoren med 20 % av historisk kostpris jf. sktl. § 14-42 annet ledd a. Ved arveerhvervet vil traktorens inngangsverdi da være kr 640 000.

Utgifter som allerede har blitt eller kommer til å bli fradratt kan likevel ikke tillegges inngangsverdien jf. Rt. 1975 s. 992. Saken gjaldt spørsmålet ”om kapitalisert pensjonsforpliktelse kunne danne grunnlag for avskrivninger”. Saksforholdet gjaldt kjøp av en forretningseiendom hvor kjøperne forpliktet seg til å betale selgeren en årlig pensjon så lenge han levde. Forpliktelsen var en del av kjøpesummen som kjøperne krevde fradrag for ved at den årlige pensjonen skulle medregnes i avskrivningsgrunnlaget for eiendommen. Dette ble nektet av Høyeste-

⁵⁷ Zimmer (2014) s. 186 og 187

⁵⁸ Zimmer (2014) s. 189

rett. Avgjørelsen ble begrunnet med det grunnleggende prinsipp om at ” *det ved inntektslikningen ikke skal gis fradrag to ganger for samme utgift* ”.⁵⁹

Arvingen har en plikt til å videreføre arvelaters inngangsverdi etter sktl. § 9-7 første ledd. Dette kan som nevnt få betydning når arvingen selger formuesobjektet etter arveerhvervet. Opplysninger om arvelaters inngangsverdi og påkostninger må derfor hentes frem, ettersom inngangsverdien skal inngå i beregningen av gevinst eller tap på formuesobjektet. Det betyr at det blir nå viktig å ta vare på informasjon vedrørende formuesobjektet og påkostninger som har blitt gjort på denne. På gamle formuesobjekter utenfor virksomhet kan det være vanskelig å finne frem til inngangsverdi og påkostninger. Etter tidligere rett var det ikke nødvendig å ta vare på dokumentasjon av inngangsverdien. Dette fordi inngangsverdien ble fastsatt til markedspris ved arveerhvervet jf. tidligere sktl. § 9-7. Det kan da ha blitt et så stort tidsrom mellom ervervet og salget at informasjonen vedrørende inngangsverdien kan ha gått tapt.⁶⁰

For formuesobjekter i virksomhet og for avskrivbare eiendeler utenfor virksomhet vil det likevel være lettere å finne fram til arvelaters inngangsverdier. Dette fordi slike opplysninger finnes i regnskapet og ligningsdokumenter. Dersom inngangsverdien ikke kan dokumenteres skal ”markedsverdien på ervervstidspunktet sannsynliggjøres og eventuelt fastsettes ved skjønn”.⁶¹

3.3.2 Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt

Det eksisterer et stort antall av skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt. En behandling av alle slike skatteposisjoner vil være uhensiktmessig. Dette fordi kontinuitetsprinsippet gjelder generelt for disse, samt at dette vil gå utover oppgavens rammer. Oppgaven vil derfor begrenses til å behandle noen skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt.

Skatteposisjonene som behandles likt etter kontinuitetsreglene både i og utenfor virksomhet vil bli behandlet først. Videre vil en nærmere behandling av skatteposisjoner i virksomhet foretas. Endelig skal skatteposisjoner som kun er aktuelt for avdødes enkeltpersonsforetak behandles.

3.3.2.1 *Inntekter opptjent og kostnader pådratt før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet*

Inntekter som er innvunnet men som ikke har blitt tidfestet etter sktl. § 14-2 første ledd annet punktum eller sktl. § 14-3 før dødsfallet, skattlegges hos dødsboet, enearving og gjenlevende

⁵⁹ Rt. 1975 s. 992

⁶⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 43

⁶¹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 43

ektefelle/samboer i uskifte når dødsfallet har funnet sted 1. januar 2014 eller senere, jf. sktl. § 9-7 første ledd.⁶²

Inntekt som tidfestes etter sktl. § 14-2 første ledd annet punktum er kapitalinntekt. Kapitalinntekt kan for eksempel være gevinst ved realisasjon av boligeiendommen forutsatt at boligen ikke kan selges skattefritt etter sktl. kap. 9. Dersom denne inntekten er innvunnet før dødsfallet men den faktiske rådighetsoverføringen boligeiendommen skjer etter dødsfallet, vil skatteplikten for denne inntekten pålegges dødsboet, enearvingen eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo jf. sktl. § 9-7 første ledd. Inntekt som tidfestes etter sktl. § 14-3 kan være lønn, feriepenger, pensjon mv.

Pådratte fradragsberettigede kostnader før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet er fradragsberettiget for enearving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte og dødsbo jf. sktl. § 9-7 første ledd.⁶³

3.3.2.2 *Personinntekt*

Personinntekt er beregningsgrunnlaget for toppskatt til staten og trygdeavgift til folketrygden. Det skal blant annet svares personinntekt av arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt som skyldes aktiv innsats, jf. sktl. § 12-1 flg. og § 12-10 flg.⁶⁴

Beregningsgrunnlaget er et bruttoinntektsbegrep. Dette kan ses ut fra at fradragsreglene i sktl. kap. 6 bare gjelder ved beregning av alminnelig inntekt mens skatteloven kap. 12 som omhandler regler om personinntekt ikke hjemler noen fradragsregler.⁶⁵

Det skal allikevel ikke beregne personinntekt av avdødes arbeidsinntekt, pensjonsinntekt osv. som er innvunnet men som tidfestes etter arvelaters dødsfall. Dette fordi arvelater er opphørt som skattesubjekt før skattleggingen av inntekten har skjedd.

Problemstillingen blir da om avdødes personinntekt kan beregnes hos dødsboet, enearvingen eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo.

Personinntekt beregnes bare hos fysiske personer. Dette fremgår av at inntektstypene i sktl. § 12-2 kun kan opptjenes av fysiske personer.⁶⁶ Dødsbo er ingen fysisk person jf. sktl. § 2-2 første ledd h nr. 2, personinntekten kan dermed ikke beregnes hos et dødsbo.

⁶² Lignings-ABC (2015) s. 127

⁶³ Lignings-ABC (2015) s. 127

⁶⁴ Zimmer (2014) s. 367

⁶⁵ Zimmer (2014) s. 370

Avdødes arbeidsinntekt mv. som er innvunnet men som tidfestes etter dødsfallet, skal ikke betraktes som personinntekt hos enearving eller gjenlevende ektefelle/ samboer i uskifte.⁶⁷ Dette må ses i sammenheng med at arv ikke er inntekt jf. sktl. § 5-50 tredje ledd.

3.3.2.3 Underskudd

Underskudd skal overføres med skattemessig kontinuitet til dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo jf. sktl. § 9-7 første ledd. Etter denne bestemmelsen kreves det ikke at avdødes gjeld overtas, slik det kreves i sktl. § 9-7 annet ledd tredje og fjerde punktum.

Hvis boet skal skiftes privat kreves det likevel at avdødes gjeld overtas av enearvingen jf. sl. § 78. Dersom enearvingen ikke overtar avdødes gjeld skal det foretas et offentlig skifte. Det oppstår da et dødsbo og det skal foretas et oppgjør av skatteposisjonene i sktl. § 14-48 første ledd.⁶⁸ Underskudd er ikke omfattet av denne bestemmelsen. Det betyr at enearvingen kan fremføre underskudd ubetinget.⁶⁹

Underskudd kan oppstå ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget alminnelig inntekt. Inntektsskatten er tradisjonelt en nettoskatt. Det betyr at inntektsskatten skal beregnes av skattepliktig inntekt etter at pådratt kostnader for å erverve denne har blitt trukket fra. Dette må ses i sammenheng med skatteevneprinsippet. Prinsippet innebærer at skattebelastningen ikke skal være større enn skatteyterens evne til å bære den.⁷⁰

Der fradragberettigede kostnader overstiger skattepliktig inntekter i løpet av et inntektsår vil det foreligge et underskudd. Denne negative summen kan fradras i inntekt fra andre inntektskilder jf. sktl. § 6-3 første ledd.

Et eksempel på bruk av underskudd er hvor en arving er musikk lærer og musikkprodusent. I 2015 har arvingen en lønnsinntekt på kr 500 000 som musikk lærer samt et underskudd på kr 200 000 fra musikkproduksjonen samme år. Etter sktl. § 6-3 kan arvingen subtrahere sitt underskudd på kr 200 000 fra musikk lærer lønnen på kr 500 000 slik at alminnelig inntekt blir kr 300 000.

⁶⁶ Zimmer (2014) s. 94

⁶⁷ Lignings-ABC (2015) s. 127

⁶⁸ Lignings-ABC (2015) s. 126 og 127

⁶⁹ Zimmer (2013) s. 8

⁷⁰ Zimmer (2014) s. 121

Underskudd etter dette vil være en fordelaktig skatteposisjon for arvingen fordi underskuddet vil redusere arvingens skattepliktige inntekt i det aktuelle inntektsåret jf. sktl. § 6-3.

Utgangspunktet i skatteloven er at opptjent inntekt i løpet av et inntektsår skal gjøres opp for seg. Dersom arvingen har underskudd ett år kan ikke underskuddet trekkes fra inntekt et senere inntektsår.⁷¹

Sktl. § 14-6 første ledd annet punktum er et unntak fra dette utgangspunktet. Etter denne bestemmelsen kan arvingen også fremføre underskuddet i et senere års inntekt. Begrunnelsen er at det vil være lite rimelig å skattlegge inntekt opptjent i løpet av inntektsåret, uten å ta i betraktning underskudd i underskuddåret.⁷²

Det er også adgang til å tilbakeføre underskuddet i et tidligere års inntekt ved opphør av virksomhet jf. sktl. § 14-7 første ledd. Dette innebærer at arvingen kan fradra sitt underskudd i tidligere inntekt. Begrunnelsen er at skattyterens fremtidig inntekt lett kan falle bort ved opphør av virksomheten.⁷³

3.3.3 Nærmere om skatteposisjoner tilknyttet virksomhet

Skatteposisjoner tilknyttet arvelaters enkeltpersonsforetak, overføres med skattemessig kontinuitet til enten dødsbo, enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo som overtar avdødes virksomhet jf. sktl. § 9-7 første ledd. Dette innebærer at arvelaters virksomhet ikke betraktes som opphørt ved dødsfallet men en fortsettelse av enkeltpersonsforetaket.⁷⁴

Etter utlodning gjelder det begrensninger i kontinuitetsprinsippet for skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt i virksomhet. I sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum oppstilles det et vilkår om at den som overtar arvelaters virksomhet skal også overta skatteposisjonene tilknyttet denne virksomheten.

I sktl. § 9-7 første ledd oppstilles det ikke et tilsvarende krav. Dette betyr at skattemessig kontinuitet gjelder også for skatteposisjoner i arvelaters virksomhet hvor denne virksomheten ikke overtas av enearvingen eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo. Disse kan fortsatt videreføre arvelaters underskudd, kreve fradrag for saldogjenstander samt at de beholder

⁷¹ Zimmer (RED.) (2014) s. 165

⁷² Zimmer (2014) s. 361

⁷³ Zimmer (2014) s. 363

⁷⁴ Lignings-ABC (2015) s. 126

skattekreditten som ligger i for eksempel en positiv gevinst- og tapskonto, selv om avdødes virksomhet ikke videreføres.⁷⁵

Hvis virksomheten ikke videreføres må avviklingen av avdødes virksomhet vurderes etter de alminnelige reglene for når virksomheten betraktes som opphørt. Normalt må det legges til grunn at enearvingen, gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo viderefører virksomheten i en avviklingsperiode.⁷⁶

3.3.3.1 *Personinntekt i enkeltpersonsforetak*

Drev arvelater et enkeltpersonsforetak, skal et personsinntektsgrunnlag etter sktl. § 12-10 flg. fastsettes for avdøde frem til dødsfallstidspunktet. Overtas virksomheten av enearving eller gjenlevende ektefelle/samboer i uskifte, skal både inntekter og utgifter som tidfestet etter dødsfallet inngå i personsinntektsgrunnlaget. Dersom virksomheten overtas av avdødes dødsbo, kan det ikke beregnes personinntekt av inntekt som tidfestes under bobehandlingen. Skatteposisjonene tilknyttet beregnet personinntekt fra avdøde skal allikevel overføres til dødsboet. Eksempler på slike skatteposisjoner kan være skjermingsgrunnlag, gevinst- og tapskonto, skjermingsgrunnlag mv. Skatteposisjoner som ikke blir gjort opp under bobehandlingen skal overføres til arvingene som overtar avdødes enkeltpersonsforetak. Overføres virksomheten ved offentlig skifte skal skatteposisjonene etter sktl. § 14-48 første ledd inntektsføres.⁷⁷ Skatteposisjoner som ikke omfattes av denne bestemmelsen faller bort.⁷⁸

3.3.3.2 *Skjermingsgrunnlag*

Etter sktl. § 9-7 første ledd skal skjermingsgrunnlaget overføres med skattemessig kontinuitet.

Opptjent virksomhetsinntekt skattlegges både ut fra alminnelig inntekt og personinntekt. Ved skattleggingen av virksomhetsinntekten skal det foretas et skjermingsfradrag. Meningen med skjermingen er å skjerme ”risikofri avkastning av den investerte kapital fra beskatningen ut over skatt på alminnelig inntekt” fra personinntektsbeskatningen.⁷⁹

Utgangspunktet for beregningen av personinntekten hos eiere av enkeltpersonsforetak er alminnelig inntekt jf. sktl. § 12-11 første ledd. I bestemmelsens annet punktum skal det foretas tillegg og fradrag i alminnelige inntekten jf. sktl. § 12-11 annet ledd flg. Det skal blant annet trekkes fra skjermingsfradrag fastsatt etter sktl. § 12-12 jf. sktl. § 12-11 tredje ledd c. Av § 12-

⁷⁵ Zimmer (2013) s. 8

⁷⁶ Lignings-ABC (2015) s. 126

⁷⁷ Lignings-ABC (2015) s. 127

⁷⁸ Lignings-ABC (2015) s. 130

⁷⁹ Lignings-ABC (2015) s. 446

12 fremgår det at skjermingsfradraget er lik skjermingsgrunnlaget etter annet ledd multiplisert med skjermingsrenten etter bestemmelsens tredje ledd. Skjermingsgrunnlaget omfatter enkeltpersonsforetakets eiendeler etter sktl. § 12-12 annet ledd. Disse eiendelene skal verdsettes til skattemessig verdi jf. bestemmelsens annet ledd e.

3.3.3.3 Negativ personinntekt

Kontinuitetsprinsippet gjelder også for negativ personinntekt jf. sktl. § 9-7 første ledd. Dette er kun aktuelt for eiere av enkeltpersonsforetak.

Ved beregningen av personinntekten etter 12-11 flg. kan det oppstå negativ personinntekt dersom alminnelig inntekt er negativ. Negativ personinntekt kan også oppstå ved positiv alminnelig inntekt hvor korreksjonene etter sktl. § 12-12 annet ledd herunder skjerming er større. Etter sktl. § 12-13 kan negativ beregnet personinntekt ikke redusere personinntekt utenfor virksomhet. Videre i bestemmelsen sies det at ”negativ personinntekt kan kreves fremført mot positiv beregnet personinntekt i senere år fra den samme virksomhet”

3.4 Etter utlodning

3.4.1 Skattesubjekt

Kontinuitetsprinsippet gjelder som hovedregel også ”ved utlodning av dødsbo”. Dette innebærer at arvingene overtar arvelaters skatteposisjoner indirekte ved at skatteposisjonene først videreføres av dødsboet og deretter av arvingene, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum.

Kontinuitetsprinsippet ved ”utlodning av dødsbo” omfatter både offentlig og privat skifte. Videre omfattes rent dødsboskifte og sammensattskifte. Kontinuitetsprinsippet ved utlodning av dødsbo omfatter også skifte eller utlodning av uskiftet bo.⁸⁰

Sammensatt skifte innebærer at skifte foretas i et to leddet prosess. Først foretas det skifte av ektefellenes felleseie og deretter skifte av avdødes dødsbo. Boet vil da omfatte avdødes del av felleseie som skiftes med arvingene. Gjenlevende ektefelle vil arve sin andel som arving her.⁸¹

Etter sktl. § 9-7 annet ledd vil arvemidlene overføre med kontinuitet på to stadier. Først fra arvelater til uskiftet bo og deretter fra uskiftet bo til arvingene. Dersom gjenlevende ektefelle

⁸⁰ Lignings-ABC (2015) s. 128

⁸¹ NOU 2007: 16 pkt. 13.2.1

og samboer har sittet i uskiftet bo over flere år, må det finne frem til arvelaters gamle inngangsverdier for ikke avskrivbare eiendeler.⁸²

Etter lov 13. desember 2013 nr. 110 punkt I første ledd fremgår det at arveavgiftsloven oppheves med virkning for arv etter dødsfall som skjer 1. januar 2014 eller senere. I lov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjette ledd viser til at kontinuitetsprinsippet får virkning ”fra og med inntektsåret 2014”. Ut fra dette vil arvelaters inngangsverdier og øvrige skatteposisjoner ved skifte/utlodning av dødsbo videreføres av arvingene når dødsfallet fant sted 1. januar 2014 eller senere.

Ordlyden i ”fra og med inntektsåret 2014” kan tyde på at kontinuitetsprinsippet gjelder hvor dødsfallet fant sted 2013 men skifte/utlodning av dødsboet foretas i 2014. Bestemmelsen skal likevel ikke forstås slik. Dette fremgår av lov 13. desember 2013 nr. 117 punkt VIII annet punktum som sier at diskontinuitet etter tidligere sktl. § 9-7 skal gjelde. For dødsfall som finner sted før 1. januar 2014 eller tidligere kan inngangsverdien ikke settes høyere enn arveavgiftsgrunnlaget jf. tidligere sktl. § 9-7, og arvingene skal svare arveavgift på det som utlodes.⁸³

Hvem som kan erverve etter et offentlig skifte vises det til ”den som erverver” av et dødsbo jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Uttrykket ”den som erverver” viser til at loddeiere omfattes av bestemmelsen.⁸⁴ Etter sl. § 124 defineres loddeiere ”enhver der efter lovens arvegangsregler eller siste viljeserklæring inntreder i avdødes efterlatenskaper helt ut eller efter et fastsatt forhold”.

Etter denne bestemmelsen vil loddeierne være arvinger etter slektskap, ekteskap, samboerskap, arvinger etter testament jf. al. kap. I, II, IIIA og VIII.

3.5 Skatteposisjoner

Kontinuitetsprinsippet er hovedregelen også for skatteposisjoner mellom dødsbo og arvingene. Men her er det begrensninger i kontinuitetsprinsippet.

Reglene i sktl. § 9-7 annet ledd sonderer mellom skatteposisjoner som er tilknyttet formuesobjekter og skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt. Dette fordi for sist nevnte skatteposisjoner reises det særspørsmål både i og utenfor virksomhet.

⁸² Zimmer (2013) s. 8

⁸³ Zimmer (2013) s. 5

⁸⁴ Zimmer (2013) s. 8

Skatteposisjoner som er tilknyttet formuesobjekt, gjelder kontinuitetsprinsippet uten begrensninger, jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Zimmer reiser likevel spørsmål rundt utlodning og uttak etter sktl. § 5-2.

For skatteposisjoner som ikke er tilknyttet eiendeler utenfor virksomhet kreves det gjennomgående at arvelaters gjeld overtas av arvingene, jf. sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum.

For skatteposisjoner som ikke er tilknyttet eiendeler i virksomhet kreves det at disse videreføres av den som overtar virksomheten som skatteposisjonene er tilknyttet til, jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. For skattemessig kontinuitet av underskudd i virksomhet kreves det i tillegg at avdødes gjeld overtas, jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum.

Fremstillingen av skatteposisjoner etter utlodning vil følge den kronologiske rekkefølgen som er skissert rett overfor.

3.5.1 Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt

Sktl. § 9-7 annet ledd første punktum oppstiller ingen krav om virksomhetsovertakelse ved utlodning av et formuesobjekt i virksomhet. Det kan derfor spørres om utlodning av et formuesobjekt i virksomhet til en arving som bruker den privat, kan uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2.

Selve utlodningen er ikke et uttak etter sktl. § 5-2 i følge Zimmer. Men etter hans resonnement vil arvingen som får formuesobjektet utloddet til seg, overta arvelaters bruk av eiendelen i virksomheten med kontinuitet. Dette vil være en skatteposisjon jf. sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Dersom arvingen deretter bruker formuesobjektet privat vil dette være et uttak som uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2 første ledd annet punktum.⁸⁵

Uttak av formuesobjekter som ikke kan avskrives og for formuesobjekter hvor kostprisen verken har blitt helt eller delvis fradratt, skal ikke uttaksbeskattes jf. sktl. § 5-2 første ledd annet punktum. For disse formuesobjektene gjelder kontinuitetsprinsippet etter sktl. § 9-7 annet ledd første punktum. Et eksempel på et slikt formuesobjekt kan være kunstgjenstand i virksomhet. En kunstgjenstand kan også være innbo og selges skattefritt etter sktl. § 9-3 første ledd a.

Zimmer stiller i forbindelse med dette et spørsmål ved om formuesobjekt i virksomhet som ikke uttaksbeskattes etter sktl. § 5-2 fortsatt skal betraktes som formuesobjekt i virksomhet når arvingen overtar denne på skifte. Dette som følge av sktl. § 9-7 annet ledd. Konsekvensen av dette vil for eksempel være at et kunstverk ikke kan selges skattefritt som innbo etter sktl.

⁸⁵ Zimmer (2013) s. 8-9

§ 9-3 første ledd a etter utlodningen. Det vil altså kreve ”en viss tids ”motbruk” som innbo” for at formuesobjektet i virksomhet skal kunne betraktes som innbo. Zimmer bemerker at spørsmålet betraktes som tvilsomt.⁸⁶

3.5.2 Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt

Etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum skal hver skatteposisjon som verken er tilknyttet formuesobjekt eller virksomhet, ”overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet når de overtar ansvaret for avdødes gjeld” jf. sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum.

Ordlyden i ”overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere” viser til en forholdsmessig fordeling av skatteposisjonene etter deres andel av boet på skifte. Dersom det er fire arvinger med lik arveandel hver vil arvingene overta $\frac{1}{4}$ av hver skatteposisjon.

Bestemmelsen i sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum tilsier at arvingene ikke får utloddet skatteposisjoner i sin helhet, men en andel av den jf. uttrykket ”hver skatteposisjon skal overtas” ”i samme utstrekning som de er loddeiere i boet”. Med dette siktes det til at fordelingen av skatteposisjonene skal fordeles slik at brøkdelen av ”hver skatteposisjon” tilsvarer deres andel i boet, uavhengig av skatteposisjonenes verdi.

Uten denne fordelingsregelen vil arvingene kunne fordele skatteposisjonene mellom seg ubegrenset. Departementet ønsket derfor å hindre at arvingene fikk muligheten til å fordele skatteposisjonene med sikte på å redusere skatten.⁸⁷ Regelen vil for eksempel hindre at skatteposisjonene på skifte fordeles slik at en arving som får utdelt avdødes underskudd overfører underskuddet til en annen arving som har et overskudd, og på den måten redusere skattleggingen.

Denne kontinuitetsmessige fordelingen kan bare foretas dersom arvingene påtar seg ”avdødes gjeld” jf. sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum.

Ordlyden i ”avdødes gjeld” sikter til avdødes all gjeld.⁸⁸ Det er nok at én arving overtar avdødes gjeld ved privat skifte jf. sl. § 78.

Uttrykket ”overtar ansvaret for avdødes gjeld” tilsier at skatteposisjonene som ikke er tilknyttet formuesobjekt utenfor virksomhet overføres kun til den eller de som overtar gjeldsansvaret. Dersom arvelater etterlater to arvinger og begge overtar lik andel av gjelden, skal disse

⁸⁶ Zimmer (2013) s. 9

⁸⁷ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 45

⁸⁸ Zimmer (2013) s. 12

overta $\frac{1}{2}$ hver av skatteposisjonene etter sin andel av boet, jf. ”skal hver skatteposisjon overtas av loddeierne i samme utstrekning som de er loddeiere i boet”.

Et særspørsmål som kan reises her er hvordan fordelingen blir dersom arvingene overtar gjeldsansvaret ulikt?

For eksempel arving A overtar $\frac{1}{4}$ av gjelden mens arving B overtar $\frac{3}{4}$. Etter lovtekstens ordlyd skal skatteposisjonene da fordeles forholdsmessig etter gjeldsandelen som overtas, dvs. at arving A vil overta $\frac{1}{4}$ av skatteposisjonene etter sin andel av boet, og arving B vil overta $\frac{3}{4}$ av skatteposisjonene etter sin andel av boet.

Dersom avdødes gjeld ikke overtas av arvingene, skiftes dødsboet offentlig jf. sktl. § 14-48. Før dødsboet skiftes, skal skatteposisjonene etter denne bestemmelsen inntektsføres. Skatteposisjoner som ikke omfattes av bestemmelsen bortfaller.⁸⁹

Begrunnelsen for gjeldsovertakelseskriteriet er å hindre at arvingen blir påtvunget til å overta skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt utenfor virksomhet med skattemessig kontinuitet. Dette fordi det kan medføre at arvingen får overført en framtidig skatteforpliktelse. Dette uten å ha arvet nok midler til å dekke forpliktelsen. En slik overtakelsesplikt kan nå unngås ved ikke å overta avdødes gjeld. Kriteriet om gjeldsovertakelse gjelder alle skatteposisjoner som ikke er tilknyttet et formuesobjekt utenfor virksomhet. Departementet mener ”at det skal være symmetri mellom skatteposisjoner til henholdsvis inntekts- og fradragføring.”⁹⁰

3.5.3 Skatteposisjoner i virksomhet

Skatteposisjoner i virksomhet skal overtas av den som overtar virksomheten jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.

Lovtekstens ordlyd tilsier at virksomhetsovertakelsesvilkåret gjelder bare for skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekter, jf. bestemmelsens oppramsning av slike skatteposisjoner i annet ledd annet punktum, ” skjermingsgrunnlag, negativ beregnet personinntekt, ...”. Videre i bestemmelsen sies det at også ”andre skatteposisjoner” tilknyttet virksomhet omfattes av virksomhetsovertakelsesvilkåret. Dette tyder likevel på at også skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt omfattes.

⁸⁹ Lignings-ABC (2015) s. 131

⁹⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 44

I sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum som omhandler regler om skatteposisjoner utenfor virksomhet, forutsettes det også at skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt omfattes av virksomhetsvilkåret jf. "... skatteposisjoner som nevnt i annet punktum ikke er knyttet til et formuesobjekt ...".

På den annen side mener Zimmer at sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum ikke kan ha noen betydning. Han mener videre at formuesobjekter som var tilknyttet arvelaters virksomhet bør kunne utloddet med skattemessig kontinuitet til en som ikke viderefører arvelaters virksomhet. For eksempel arving A overtar avdødes virksomhet mens en utleieeiendom som ikke utgjør virksomhet overtas av arving B. Arving B bør her kunne få overført utleieeiendommen med skattemessig kontinuitet.⁹¹

Lovsystematikken i sktl. § 9-7 viser til et skille mellom skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt og skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt. Dette ved at kontinuitetsprinsippet er begrenset for sistnevnte skatteposisjoner. Løsningen må da være at skatteposisjoner som er tilknyttet et formuesobjekt ikke er omfattet av virksomhetsovertakelsesvilkåret.

Lovteksten i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum viser til "den" som overtar avdødes virksomhet ...". Med ordet "den" sikter lovteksten til loddeiere.⁹² Dette innebærer at slektsarvinger, arvinger på grunnlag av ekteskap/samboerskap og testament arvinger jf. sl. § 124 og al. kap. I, II, IIIA og VIII omfattes.

Det kan reise spørsmål ved hva "overtar avdødes virksomhet" i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum innebærer? Vil det være nok at virksomheten overtas og deretter avvikles kort tid etter på eller kreves det at avdødes virksomhet driftes videre?

Ordlyden trekker i retning av det sist nevnte. Lovforarbeidene er likevel tause om dette. Lignings-ABC kan trekke i retning av først nevnte alternativ fordi det sies her at skatteposisjonene kan allikevel videreføres selv om virksomheten avvikles kort tid etter overtakelsen. Men dette gjelder for arvingen, gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo.⁹³ Dette trekker i retning av at virksomheten må drives videre. Løsning må da være at det kreves videre drift av virksomhet for skattemessig kontinuitet av skatteposisjonene tilknyttet den virksomheten som overføres.

⁹¹ Zimmer (2013) s. 9

⁹² Zimmer (2013) s. 8

⁹³ Lignings-ABC (2015) s. 130

Dersom virksomheten avvikles under bobehandlingen og betraktes som avviklet etter at bobehandlingen er avsluttet og at den ikke fortsettes videre, skal skatteposisjonene i virksomhet ikke uten videre videreføres. Spørsmålet om videreføring av skatteposisjonene skal dermed behandles etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum.⁹⁴ Regelen innebærer at skatteposisjonene som var tilknyttet til avdødes virksomhet skal fordeles forholdsmessig mellom loddeierne etter deres andel i boet når de overtar avdødes gjeld.

Hvis loddeierne ikke overtar avdødes gjeld skal det foretas et offentlig skifte jf. sl. § 78. Dette innebærer at skatteposisjonene etter sktl. § 14-48 så som gevinst- og tapskonto og positiv saldo i gruppe a, b, c, d og j, gjøres opp. Skatteposisjoner som verken overtas etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum eller omfattes av § 14-48 bortfaller.⁹⁵

Det kan tenkes at arvelater hadde flere enkeltpersonsforetak. Et spørsmål som kan reises i forbindelse med dette er om virksomhetsovertakelsesvilkåret gjelder for alle enkeltpersonsforetak avdøde hadde?

Etter lovteksten i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum vises det til at det er virksomheten som skatteposisjonene er knyttet til som overtas jf. ”skatteposisjonene er knyttet til denne virksomheten”. Dette innebærer at skatteposisjonene følger den enkelte virksomhet som videreføres. Det kreves derfor ikke at samtlige virksomheter overtas.

Dersom virksomheten videreføres av flere arvinger kan det stille spørsmål ved hvordan utlodningen av skatteposisjonene tilknyttet virksomheten skal foretas?

Etter sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum skal skatteposisjonene i virksomheten overføres i et forhold tilsvarende ideell andel av virksomheten som overtas. Dersom arvingen kan vise til at en skatteposisjon er tilknyttet en bestemt andel av en virksomhet, skal denne skatteposisjonen overtas av den som overtar denne delen av virksomheten.⁹⁶ Dette innebærer at det må holdes rede på hvilke skatteposisjoner som knytter seg til hvilke andeler av virksomheten.

Et spørsmål kan reises ved hva den skattemessige konsekvensen blir når avdødes enkeltpersonsforetak utloddet til flere arvinger i fellesskap?

Dersom arvelaters enkeltpersonsforetak overtas av flere arvinger i fellesskap etableres det et deltakerlignet selskap når denne drives for egen regning og risiko, sel. § 1-1 første ledd og § 1-

⁹⁴ Lignings-ABC (2015) s. 130

⁹⁵ Lignings-ABC (2015) s. 130

⁹⁶ Lignings-ABC (2015) s. 130

2 første ledd bokstav b.⁹⁷ Før lovendringen ble dette betraktet som realisasjon som utløste skatteplikt.⁹⁸ Den skattemessige konsekvensen ble da en gevinst/tapsoppgjør som om virksomheten var realisert.⁹⁹ Spørsmålet blir da om denne ordning fortsatt skal gjelde? Zimmer mener at kontinuitetsreglene nå skal gå foran et slikt realisasjonssynspunkt.¹⁰⁰ Det betyr at arvingene "trer inn i" skatteposisjonene knyttet til avdødes virksomhet jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.

Virksomhetsvilkåret etter dette innebærer at virksomheten ikke kan overføres med skattemessig kontinuitet til én arving og for eksempel underskudd til en annen. Det kan derfor stille spørsmål ved hva den skattemessige konsekvensen blir dersom dette allikevel gjøres.

Både ordlyden i sktl. § 9-7, forarbeidene og lignings- ABC er taus om dette. Trolig må diskontinuitetsprinsippet i utgangspunktet komme til anvendelse. Hva dette innebærer er usikkert.

En tenkelig løsning er at skatteposisjonene gjøres opp umiddelbart etter sktl. § 14-48 første ledd. På den annen side mener Zimmer at det ikke er tilstrekkelig grunnlag for en slik løsning fordi sktl. § 14-48 første ledd gjelder bare ved offentlig skifte.¹⁰¹ Spørsmålet må dermed anses uavklart.

Det kan reise spørsmål om hva den skattemessige konsekvensen av skatteposisjoner tilknyttet arvelaters virksomhet blir dersom denne virksomhet ikke fortsettes av arvingene. For eksempel virksomheten er særpreget. Avdøde var advokat men ingen av arvingene er jurister eller vil bli advokater, eller at ingen av arvingene ønsker å overta virksomheten.

Lignings- ABC påpeker at virksomheten må normalt betraktes som en fortsettelse hos arvelaterens etterfølgere i en avviklingsperiode. Dersom virksomheten ikke drives videre må opphør av næringen vurderes etter alminnelige regler for opphør av virksomheten.¹⁰²

Hvis dødsboet selger formuesobjektene i virksomheten vil disse skattlegges og fradragsføres etter de ordinære reglene jf. sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30 for gevinster og § 6-2 første ledd for tap). Arvelaterens skatteposisjoner vil bli overført på dødsboet ved gevinstberegningen.¹⁰³

⁹⁷ Lignings- ABC (2015) s. 309

⁹⁸ Zimmer (2010) (RED.) s. 631

⁹⁹ Zimmer (2014) (RED.) s. 680

¹⁰⁰ Zimmer (2013) s. 10

¹⁰¹ Zimmer (2013) s. 10

¹⁰² Lignings-ABC (2015) s. 126

Dersom avdødes virksomhet avvikles skal det foretas inntekts og fradragsoppgjør av skatteposisjoner før dødsbo under offentlig skifte sluttet etter sktl. § 14-48 første ledd. Skatteposisjoner som ikke omfattes av sktl. § 14-48 første ledd eller overtas etter sktl. § 9-7 annet ledd fjerde punktum bortfaller.¹⁰⁴

3.5.3.1 Underskudd

Underskudd i virksomhet kan som hovedregel videreføres av arvingen med skattemessig kontinuitet uansett om arvingen påtar seg avdødes gjeld eller ikke. Dersom arvingen kunne velge mellom å overta gjelden eller ikke kunne dette medføre skattemessige konsekvenser til fordel for arvingene. Departementet fant det derfor betenkelig å knytte skattemessige konsekvenser til et slikt valg.¹⁰⁵

For underskudd i virksomhet oppstiller det likevel et unntak. I tillegg til virksomhetsovertakelse kan ”underskudd i virksomhet” bare videreføres med skattemessig kontinuitet av den ”arving” som ”overtar avdødes gjeld”, jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum.

Bakgrunnen for gjeldsovertakelsesvilkåret må ses opp mot sktl. § 14-6. Fremføring av underskuddet forutsetter at skatteyteren fortsatt er ansvarlig for sin gjeld. Bortfaller gjeldsforpliktelsen enten ved ettergivelse av gjelden eller ved konkurs, vil også retten til underskudd bortfalle.¹⁰⁶ Dette er logisk fordi arvingene ikke skal kunne nyte godt av underskuddet på bekostning av kreditorenes tap ved bortfall av gjeldsforpliktelsen.¹⁰⁷

Ordlyden ”i virksomhet” jf. sktl. § 9-7 annet ledd tilsier at arvingen må påta seg ansvaret for gjeld som er tilknyttet virksomheten. Det kreves altså ikke at arvingen påtar seg ansvaret for arvelaters gjeld utenfor virksomhet dersom underskuddet skal overføres med skattemessig kontinuitet.

Det kan stille spørsmål ved hvordan underskudd skal fordeles hvor flere arvinger overtar avdødes virksomhet med påheftet gjeld? En løsning kan være at underskuddet fordeles forholdsmessig etter deres overtatte andel av virksomheten. En annen løsning kan være at underskuddet fordeles forholdsmessig etter arvingenes overtatte andel av avdødes gjeld.

¹⁰³ Zimmer (2013) s. 11

¹⁰⁴ Lignings-ABC (2015) s. 130

¹⁰⁵ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 44

¹⁰⁶ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 44

¹⁰⁷ Zimmer (2014) s. 362

Etter ordlyden kan underskudd bare videreføres av den arving som ”overtar avdødes gjeld” jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Formålet med dette er som nevnt at arvingene skal ikke kunne nyte godt av underskuddet på bekostning av kreditorenes tap ved bortfall av gjeldsforpliktelsen jf. overfor. Dette taler for at sist nevnte løsning er den riktige.

Til støtte for dette argumentet er at dersom underskuddet skal fordeles etter den overtatte andelen av virksomheten kan dette være fordelaktig for arvinger som overtar større virksomhetsandel enn de andre arvingene i boet. For eksempel en testamentarving overtar $\frac{1}{4}$ av gjelden med en overtatt virksomhetsandel på $\frac{3}{4}$. Dette tilsier at testamentarvingen overtar $\frac{3}{4}$ av underskuddet. Dersom en slektsarving overtar $\frac{3}{4}$ av gjelden med en overtatt virksomhetsandel på $\frac{1}{4}$ vil dette innebære at slektsarvingen får kun $\frac{1}{4}$ av underskuddet. Dette vil være en urettferdig løsning for slektsarvingen.

På den annen side ser det ut til at lignings- ABC trekker i retning av først nevnte løsning. Her uttales det at skatteposisjoner som er tilknyttet virksomhet skal overtas i et forhold som tilsvarer en ideell andel av virksomheten jf. sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum.¹⁰⁸ Det kan ikke ses at dette er i samsvar med ordlyden i sktl. § 9-7 annet ledd tredje ledd eller med lovformålet. Dessuten viser lignings- ABC til virksomhetsovertakelsesvilkåret i sktl. § 9-7 annet ledd annet punktum. Sist nevnte løsning må da være den mest riktige.

Bestemmelsen krever videre at det er en ”arving” som overtar gjelden dersom underskuddet skal videreføres med skattemessig kontinuitet jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Uttrykket ”arving” omfatter slektsarvinger, ektefelle, samboere og testamentsarvinger er omfattet som arving. Dette er også i samsvar med sl. § 124 annet ledd. Disse må altså overta avdødes gjeld dersom underskuddet skal overføres med skattemessig kontinuitet jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje ledd.

Det kan likevel reise spørsmål ved om gjenlevende ektefelle må overta avdødes gjeld som ”arving” dersom denne skal overta underskudd i virksomhet etter sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Dette fordi Zimmer påpeker at gjenlevende ektefelle etter hovedregelen i el. § 40 ikke hefter for den annen ektefelles gjeld. Dette innebærer at gjenlevende ektefelle kan overta underskudd i virksomhet uten og påta seg ansvaret for avdødes gjeld etter sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum.¹⁰⁹ Spørsmålet er ikke aktuelt for ektefelle i uskiftet bo fordi uskiftet bo innebærer at gjenlevende ektefelle automatisk overtar avdødes gjeld jf. al. § 20.

¹⁰⁸ Lignings-ABC (2015) s. 130

¹⁰⁹ Zimmer (2013) s. 11

Men på den annen side gjelder hovedregelen i el. § 40 der hvor begge ektefellene er i livet. Dette må ses på bakgrunn av at ekteskapsloven er regler som omhandler et ekteskapsforhold hvor begge ektefellene er i livet. Når den ene ektefellen dør opphører ekteskapet.¹¹⁰ Dette må bety at el. § 40 ikke kan anvendes når ekteskapet er oppløst.

Verken ordlyden eller lovformålet i sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum gir holdepunkter for at en ektefelle skal kunne overta underskudd i virksomhet uten å overta avdødes gjeld. Den logiske løsningen vil da være at dersom underskuddet skal overtas med kontinuitet, må ektefellen overta avdødes gjeld som arving etter sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum.

Dersom arvelaters virksomhet overtas men ingen av arvingene påtar seg arvelaters gjeld i virksomhet vil underskuddet ikke overtas med skattemessig kontinuitet, jf. sktl. § 9-7 annet ledd tredje punktum. Diskontinuitetsprinsippet får da anvendelse her.¹¹¹ Trolig må det innebære at underskuddet bort faller.

3.5.3.2 *Personinntekt*

Driftet arvelater virksomhet, overføres avdødes skatteposisjoner tilknyttet beregnet personinntekt til dødsboet til tross for at dødsboet ikke skattlegges av personinntekten. Dersom skatteposisjonene etter sktl. § 14-48 første ledd ikke gjøres opp under bobehandlingen skal disse overtas av den eller de arvingene som overtar avdødes virksomhet på skifte jf. sktl. § 9-7 annet ledd. Ved overtakelse av avdødes enkeltpersonsforetak skal personinntekten beregnes for arvingene fra og med overtakelsestidspunktet for virksomheten.¹¹²

4 Kontinuitetsprinsippet som hovedregel ved gave

4.1 Innledning

Kontinuitetsprinsippet gjelder som hovedregel også ved gaveerwerb av formuesobjekt både i og utenfor virksomhet. Ved gave gjelder det både en rett og en plikt til kontinuitet. Med gave siktes det til vederlagsfri overføring. Prinsippet for også anvendelse ved gavesalg. Med gavesalg siktes det til delvis vederlagsfri overføring.

I den videre framstilling skal skattesubjekter som omfattes av kontinuitetsprinsippet samt reglene i sktl. § 9-7 tredje ledd behandles. Kontinuitetsreglene for gave er sammenfallende med kontinuitetsreglene for arv. Det er likevel noen forskjeller. Framstillingen videre begrenses

¹¹⁰ Peder Lødrup og Tone Sverdrup (2004) s. 68

¹¹¹ Zimmer (2013) s. 7

¹¹² Lignings-ABC (2015) s. 131

derfor til å behandle forskjellene som gavereglene utgjør. For gave må det også trekkes en grense mot uttaksbestemmelsen i sktl. § 5-2 samt at det gjelder noen særregler ved gavesalg.

4.2 Skattesubjekt

Etter hovedregelen i sktl. § 9-7 tredje ledd skal ”gavemottaker” videreføre gavegivers inngangsverdi og øvrige skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekter som overføres ved gave.

En forskjell mellom gave- og arveoverføring er at gavegiver fortsatt består som skattesubjekt. En annen forskjell er at det ikke oppstår noen dødsbo som skattesubjekt.

Hvem ”gavemottaker” kan være er ubegrenset. Hvilke slektskapsforhold/relasjon det er mellom gavegiver og gavemottaker har ingen betydning. Gavegiver kan for eksempel gi gaver til arvinger som arveforskudd med skattemessig kontinuitet. Tilsvarende gjelder også for gaver som ytes fra gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo, med mindre utdelingen ytes som ledd i utlodning av boet. Personer utenfor familiekretsen og juridiske personer kan også være gavemottaker.¹¹³

Det stilles likevel krav til gavemottaker dersom gaven skal omfattes av kontinuitetsprinsippet. Dette gjelder for uttaksreglene i sktl. § 5-2. Ved uttak kreves det kontinuitetsprins gavemottakeren være ”arveberettiget” jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. Det stilles også krav om at gavemottaker må være arveberettiget ved gavesalg av ”formuesobjekt i næring”. Ved gavesalg til en ”arveberettiget” kan gavegiver velge om gaveslaget skal behandles etter kontinuitetsprinsippet eller diskontinuitetsprinsippet jf. sktl. § 9-7 sjette ledd.

4.3 Skatteposisjoner

Kontinuitetsprinsippet gjelder også som hovedregelen for skatteposisjoner som gis ved gave.

Reglene i sktl. § 9-7 tredje ledd sonder mellom skatteposisjoner som er tilknyttet formuesobjekter og skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt. Dette fordi for sist nevnte skatteposisjoner er kontinuitetsprinsippet begrenset både i og utenfor virksomhet.

For gaveoverføring av skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt i virksomhet gjelder det særregler for fradragsrett.

¹¹³ Lignings-ABC (2015) s. 131

Kontinuitetsprinsippet gjelder ikke for skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt utenfor virksomhet. Her kan det vises til forskjeller i skattemessige konsekvenser mellom gave og arv hvor kontinuitetsprinsippet ikke gjelder.

4.3.1 Skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt

Kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum gjelder som hovedregel for gaveoverføring av skatteposisjoner tilknyttet formuesobjekt. Utenfor virksomhet vil gavemottaker overta formuesobjektet og skatteposisjoner tilknyttet til denne med skattemessig kontinuitet.

Kontinuitetsprinsippet gjelder også for gaveoverføring av formuesobjekter i virksomhet jf. sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum. En slik gaveoverføring kan medføre at gavegiver pådrar seg et tap. Tap som kan oppstå ved gaveoverføring i virksomhet er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 annet ledd. Et tap vil foreligge dersom markedsverdien på formuesobjektet er lavere enn inngangsverdien på gaveoverføringstidspunktet. Det tap gavegiver lider skal da redusere inngangsverdien gavemottaker viderefører etter sktl. § 9-7 tredje ledd tilsvarende.¹¹⁴

Et eksempel på dette er hvor gavegiver gir bort en kunstgjenstand benyttet i virksomhet med en inngangsverdi på kr 100 000 til gavemottaker. På gaveoverføringstidspunktet har markedsverdien på kunstgjenstanden sunket til kr 60 000. Gavegiver har da et tap på kr 40 000 som er fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 annet ledd. Dette tapet skal trekkes fra inngangsverdien på kunstgjenstanden gavemottaker overtar etter sktl. § 9-7 tredje ledd første punktum, slik at overtatt inngangsverdi blir kr 60 000.

Mottakelse av gave kan medføre at gavemottaker pålegges utgifter. Dette kan for eksempel være tinglysningsgebyr og dokumentavgift ved gaveoverføring av fast eiendom. Slike utgifter tillegges gavemottakers inngangsverdi.¹¹⁵ Begrunnelsen for dette er at disse utgiftene refererer seg til ervervelsen av formuesobjektet og er dermed fradragsberettiget.¹¹⁶ Utgiftene fradras ved at inngangsverdien økes. Utgifter som ikke refererer seg til en konkret eiendel fordeles forholdsmessig.¹¹⁷

4.3.2 Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt

Skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt utenfor virksomhet kan ikke videreføres av gavemottaker. Slike skatteposisjoner videreføres av gavegiver etter de aktuelle reglene som

¹¹⁴ Lignings-ABC (2015) s. 131

¹¹⁵ Lignings-ABC (2015) s. 132

¹¹⁶ Zimmer (2014) s. 290

¹¹⁷ Lignings-ABC (2015) s. 132

gjelder for disse. For eksempel underskudd til fremføring kan ikke gis som gave til gavemottaker utenfor virksomhet. Dersom dette allikevel gjøres vil retten til fremføring av underskuddet etter sktl. § 14-6 fortsatt, være hos gavegiver. Dersom skatteposisjonen fortsatt er i behold etter giverens død kan dødsbo arving, gjenlevende ektefelle/samboer i uskiftet bo overta skatteposisjonen etter sktl. § 9-7 første og annet ledd.¹¹⁸

Begrunnelsen for denne regelen er at overføring av skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekt utenfor virksomhet med kontinuitet, kan medføre fare for misbruk. Gavegiver kan for eksempel overføre sitt underskudd med skattemessig kontinuitet til gavemottaker som kan ha bedre nytte av den enn gavegiver.¹¹⁹

4.3.2.1 Personinntekt

Det skal fastsettes personinntektsgrunnlag for giver når virksomheten overdras ved gave eller gavesalg. Innvunnet virksomhetsinntekter og pådratte kostnader som er tidfestet før overdragelsen skal inngå i personinntektsgrunnlaget for giver. Tilsvarende vil virksomhetsinntekt som er innvunnet og pådratte kostnader som tidfestes etter virksomhetsoverdragelsen inngå i persongrunnlaget for mottaker. Tidspunktet for når personinntektsgrunnlaget skal beregnes hos mottakerne kan naturlig tenkes å være den samme for arvingene som overtar avdødes virksomhet på skifte. Dette tidspunktet er når virksomheten overdras.¹²⁰

4.4 Unntak fra reglene om uttaksbeskatning

Utgangspunktet er at gaveoverføringer omfattes av uttaksreglene jf. sktl. § 5-2. Etter denne bestemmelsen foreligger det uttak når eieren av næringen tar ut en formuesgjenstand til ”egen bruk” eller gir den bort. Dette betraktes som realisasjon av gjenstanden. Verdien på gjenstanden fastsettes til omsetningsverdien på uttakstidspunktet jf. sktl. § 5-2 og det er differansen mellom gjenstandens omsetningsverdi på uttakstidspunktet og skattyterens inngangsverdi som utgjør skattepliktig inntekt. Ved gaveoverføring vil omsetningsverdien av gjenstanden fastsettes hos mottaker, det vil si diskontinuitet.

Begrunnelsen for uttaksregelen er at uttaket representerer et forbruk for virksomhetsutøveren og forbruket skal foretas med skattlagte penger.¹²¹ Dersom uttaket ikke ble skattlagt ville virksomhetsutøveren kunne ta ut eiendeler fra virksomheten uten å bli uttaksbeskattet. For virksomhetsutøveren vil dette ha vært skattemessig gunstig å klassifisere slike disposisjoner som uttak. Ut fra dette kunne virksomhetsutøveren overført uttaket skattefritt som gave. Sett

¹¹⁸ Lignings-ABC (2015) s. 133

¹¹⁹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 44

¹²⁰ Lignings-ABC (2015) s. 131- 133

¹²¹ Zimmer (2014) s. 271

fra et skattepolitisk synspunkt er ikke dette hensiktsmessig, og hensyn til sammenhengen i skattesystemet tilsier at uttak fra næring til gaveoverføring behandles tilsvarende som uttak av næring til annen bruk.¹²²

I sktl. § 9-7 fjerde ledd oppstilles det et unntak fra uttaksbestemmelsen for gave, gavesalg og arveforskudd. Der unntaksbestemmelsen gjelder vil gavemottaker overta giverens inngangsverdi på gavegjenstanden(e).¹²³

Unntaket i sktl. § 9-7 fjerde ledd krever at gavemottakeren er ”arveberettiget” og vedkommende ”overtar hele eller deler av virksomheten”.

Uttak fra et enkeltpersonsforetak eller sameie ved gaveoverføring kan bare uttaksbeskattes når eiendelen har kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen, jf. sktl. § 5-2 første ledd annet punktum. Unntaket gjelder derfor kun for eiendeler hvor inngangsverdien har blitt helt eller delvis fradrett ved ligningen, og ikke for skatteposisjoner som ikke er knyttet til noen eiendel. Unntaket kommer ikke til anvendelse på ikke avskrivbare eiendeler for eksempel tomter, utleieboliger og kunst knyttet til næringen. Unntaket i sktl. § 9-7 fjerde ledd kommer til anvendelse på ”formuesgjenstand” eller ”varebeholdning” knyttet til giverens virksomhet som blir overført enten ved ”gave herunder gavesalg arveforskudd”. Gjenstand for uttaksbeskatningen etter sktl. § 5-2 første ledd er ”formuesgjenstand”, ”vare” eller ”tjeneste”. En naturlig språkforståelse av dette er at ”tjeneste” i uttaksbestemmelsen ikke omfattes av unntaket i sktl. § 9-7 fjerde ledd.

Unntaket begrunnes med at det anses rimelig at virksomheten kan overføres uten uttaksbeskatning i familieforhold. Utenfor familieforholdet vil de sosiale og familiemessige hensyn som vektlegges ikke være av interesse her.¹²⁴ Unntaket er altså begrenset til bare å gjelde for arveberettigete.

Uttrykket ”arveberettiget” i sktl. § 9-7 fjerde ledd viser til arveloven kap. 1 og 2 som omfatter arv til slektsarvinger og ektefelle. Forarbeidene opplyser også denne kretsen bortsett fra ektefelle.¹²⁵ Dette kan være fordi gaveoverføring til ektefelle ikke betraktes som uttak, siden ekte-

¹²² Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 46

¹²³ Lignings-ABC (2015) s. 132

¹²⁴ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 47

¹²⁵ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 47

feller er ett subjekt når det gjelder formue og eierforhold.¹²⁶ Ordlyden i sktl. § 9-7 fjerde ledd tilsier imidlertid også at ektefelle er arveberettiget. Dette sies også i lignings- ABC.¹²⁷

Et spørsmål i forbindelse med dette er om samboere også omfattes av unntaket. Arvelovens kap. III A § 28b viser til at samboere har tilsvarende arverett som ektefeller, men på den annen side henviser ikke sktl. § 9-7 fjerde ledd til denne regelen. Dette betyr at samboere ikke fall inn under unntaksbestemmelsen. Samboere som mottar pensjon eller overgangsstønad etter ftrl. § 25-4 første ledd første punktum vil omfattes av unntaket, fordi disse likestilles skattemessig med ektefeller.¹²⁸

Lovteksten i sktl. § 9-7 fjerde ledd sier ingenting om testamentsarvinger. I forarbeidene sies det at det ikke vil være hensiktsmessig at også rene testamentsarvinger faller inn under unntaksbestemmelsen. Dersom testamentsarvinger også omfattes av unntaket vil giver kunne unngå uttaksbeskatningen ved å opprette et testament. Testamentet kan opprettes til fordel for enhver som giver ønsker å overrekke virksomheten til uten å bli uttaksbeskattet. Dette gjøres ved å overføre virksomheten etter et testament til mottaker som kan ha nytte av overføringen, for deretter å ta tilbake testamentet eller omgjøre den. Videre i proposisjonen fremgår det at dersom giver har opprettet et testament for en legalarving vil en slik arving behandles på samme måte som en legalarving.¹²⁹ Dette innebærer at overføring til disse er unntatt fra sktl. § 5-2 dersom vilkårene for kontinuitet ellers er oppfylt, og en innsnevring av legal arvinger samholdet med det som gjaldt før.¹³⁰

Det at unntaket ikke gjelder for testamentarvinger mener Zimmer kan diskuteres. Han mener at begrunnelsen for begrensningen i unntaket er ”oppsiktsvekkende og lite overbevisende” og setter spørsmålstegn ved om det har noen hensikt til skattemessig å favorisere overføringer av virksomheten innen familien, sammenlignet med overføring til personer utenfor familien som skal drive foretaket videre. Videre fremlegger han at enkeltgjenstander ville uansett ha blitt uttaksbeskattet. Dette fordi overføring med skattemessig kontinuitet forutsetter at hele eller deler av giverens virksomhet overdras.¹³¹ Jeg ser meg enig med Zimmer her.

Ordlyden i vilkåret om at mottaker må ha overtatt hele eller deler av virksomheten tilsier at vedkommende ikke er forpliktet til å overta hele virksomheten, men kan også overta en ideell

¹²⁶ Ot. prp. 64 (1991-92) s. 8

¹²⁷ Lignings-ABC (2015) s. 133

¹²⁸ Zimmer (RED.) (2014) s. 155

¹²⁹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 47

¹³⁰ Zimmer (2013) s. 13

¹³¹ Zimmer (RED.) (2014) s. 155

andel av virksomheten jf. sktl. § 9-7 fjerde ledd. En slik overføring betraktes som etablering av et ansvarlig selskap.¹³² Dette skal som utgangspunkt anses for å være realisasjon.¹³³ I medhold av sktl. § 11-20 første ledd annen punktum har finansdepartementet gitt unntak fra dette utgangspunktet i forskrift til skatteloven (FSFIN). I FSFIN § 11-20-1 tredje ledd fremgår det at omdanning fra enkeltpersonsforetak til et ansvarlig selskap som omfattes av sktl. § 10-40 er skattefritt. Skattefri omdannelse etter FSFIN § 11-20-1 innebærer ikke at giveren unntas for skattlegging men en utsatt skatteplikt sett i sammenheng med kontinuitetsprinsippet.¹³⁴

Overføres det en så liten andel av virksomheten ”at det vanskelig kan sies å ha funnet sted noen overføring av givers næring” vil vilkåret om virksomhetsovertakelsen ikke være oppfylt. Det samme vil være hvor næringen avvikles ”relativt kort tid etter overtakelse”.¹³⁵ Virksomheten må altså drives en viss tid før den avvikles.

Virksomhetsvilkåret vil også være oppfylt hvor en formuesgjenstand tas ut og overføres uten at virksomheten overføres. Dette forutsetter at gjenstanden selv oppfyller vilkårene for å utgjøre virksomhet i skatterettslig forstand.¹³⁶

4.5 Gavesalg

Et gavesalg er både en gave og et salg. Gavesalg karakteriseres ved at eiendelen overføres mot et delvis vederlag. Differansen mellom eiendelens markedsverdi og vederlaget utgjør gaven, og omfattes i utgangspunktet av kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen skal inngangsverdien overføres på mottakeren. De ordinære gevinst- og tapsreglene kommer i tillegg til anvendelse, da gavesalg er realisasjon jf. sktl. § 9-2 første ledd a. Dette fremgår forutsetningsvis av sktl. § 9-7 sjette ledd annet og tredje punktum og forarbeidene til bestemmelsen. Dette innebærer at gavegiver skattlegges for differansen mellom gavegivers inngangsverdi og det mottatte vederlaget, mens gaveelementet (altså differansen mellom vederlaget og markedsverdi) holdes utenfor jf. sktl. § 5-50 tredje ledd. Mottakeren på sin side overtar gavegiverens inngangsverdi etter sktl. § 9-7 tredje ledd.¹³⁷

¹³² Lignings-ABC (2015) s. 309

¹³³ Zimmer (2014) (RED.) s. 665

¹³⁴ Zimmer (2014) (RED.) s. 665

¹³⁵ Ot. prp. nr. 16 (1991-1992) s. 146

¹³⁶ Zimmer (2014) (RED.) (2014) s. 156

¹³⁷ Prop. 1 LS (2014-2015) s. 225

Tilsvarende gjelder dersom inngangsverdien er høyere enn markedsverdien. Dette er et tap for gavegiver som vil være fradragsberettiget. Men fradragsretten gjelder ikke for gaveelementet som utgjør differansen mellom omsetningsverdi og vederlaget.¹³⁸

Et eksempel er hvor giver ervervet en leiegård for kr 5 000 000 og verdien har steget til kr 10 000 000. Eiendommen overtas av gavemottaker mot et vederlag på kr 7 000 000. Etter de ordinære reglene vil giver bli gevinstbeskattet for kr 2 000 000. Differansen mellom eiendommens verdi på kr 10 000 000 og vederlaget på kr 7 000 000 som utgjør gaveelementet på 3 000 000 inngår ikke i gevinstberegningen. Mottaker viderefører gavegivers inngangsverdi på kr 5 000 000.

Dersom eiendommens verdi har sunket til kr 4 000 000. Etter de ordinære reglene vil fradragsberettigede tapet utgjøre kr 1 000 000. Foretas det et gavesalg mot et vederlag på kr 1 000 000 vil gaveelementet på kr 3 000 000 ikke være fradragsberettiget (forskjellen mellom omsetningsverdi og vederlaget).

Overføres formuesobjektet tilknyttet næring ved gavesalg til en arveberettiget kan giver likevel velge å unnlate inntektsoppgjør, og i stedet foreta gavesalget med skattemessig kontinuitet etter sktl. § 9-7 tredje ledd jf. sktl. § 9-7 sjette ledd første punktum. Dette innebærer at gavesalget ikke betraktes som realisasjon og mottaker viderefører giverens inngangsverdi. Det må bemerkes at valgretten gjelder kun for ”gavesalg” og ikke for salg. Grensedragningen må foretas etter hvorvidt det er ytet vederlag eller ikke.¹³⁹ Etter Høyesterett vil vederlaget anses for å foreligge hvor vederlaget er større enn symbolsk størrelse.¹⁴⁰

Bakgrunnen for valgretten er et ønske om et mer fleksibelt generasjonsskifte. Departementet mener at strengere regler ved gavesalg av næringsvirksomhet i generasjonsskifte enn ved gave er uheldig. Videre menes det at uten valgretten kan gaveoverføring bli foretrukket av skattemessige grunner, og en forfordeling i forhold til andre arveberettigede, samt problemer med gjeldsovertakelse mv.¹⁴¹

Valgretten er betinget av at det foretas gavesalg av ”formuesobjekt i næring” til en som er ”arveberettiget etter... arveloven kapittel 1 og 2”, og at arvingen ”overtar hele eller deler av virksomheten” jf. sktl. § 9-7 sjette ledd.

¹³⁸ Zimmer (2014) s. 284-286 og Lignings-ABC (2015) s. 133

¹³⁹ Zimmer (2013) s. 14

¹⁴⁰ Rt. 2001 s. 282

¹⁴¹ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 47

Ordlyden i ”formuesobjekt i næring” tilsier at valgretten ikke gjelder ved overdragelse av skatteposisjoner som ikke er tilknyttet formuesobjekter. Videre kan det utledes av ordlyden at valgretten bortfaller ved gavesalg utenfor virksomhet.

Ordlyden i ”arveberettiget” etter arveloven kap. 1 og 2, og at arvingen må ”overtar hele eller deler av virksomheten” er lik kriteriene i sktl. § 9-7 fjerde ledd som er behandlet i pkt. 4.1, det henvises derfor dit.

Etter sktl. § 9-7 sjette ledd er valgretten om det skal foretas inntektsoppgjør eller ren kontinuitet, lagt til overdrageren. Dette fordi departementet betrakter selgeren i en familiesituasjon best kan ”legge vekt på begge generasjoners interesser”.¹⁴²

Ved valg av kontinuitet vil giver som nevnt slippe gevinstskatt og arveberettigede får inngangsverdien til giver jf. sktl. § 9-7 tredje ledd samholdet med § 9-7 sjette ledd. For mottaker betyr det en høyere gevinstbeskatning ved senere salg. Dette fordi mottakeren får en lavere inngangsverdi enn det vederlaget vedkommende ytet.

I eksemplet overfor hvor mottaker får overført inngangsverdien på kr 5 000 000 og betaler kr 7 000 000 for eiendommen. Selger mottakeren eiendommen senere for markedsverdien på kr 10 000 000 vil mottaker gevinstbeskattes for kr 5 000 000 (differansen mellom overført inngangsverdi og salgsvederlaget).

Dersom eiendommen har sunket i verdi vil giver være best tjent med realisasjon av eiendommen. Dette fordi selger vil få fradrag for tap etter sktl. § 6-2. Motsetningen til dette er at mottakeren får fastsatt ny inngangsverdi, og mister dermed tapsfradrag.

4.5.1 Korrigering av inngangsverdi ved gavesalg

Ved gavesalg viderefører gavemottakeren som utgangspunkt gavegivers inngangsverdi jf. sktl. § 9-7. Foretas gavesalget med gevinst- eller tapsoppgjør hos giver etter sktl. §§ 9-2 første ledd a eller 9-4 vil gevinsten eller tapet skattlegges eller fradragsføres dobbelt. For å hindre dette skal gavemottakerens inngangsverdi korrigeres for givers gevinster og tap. En slik korrigering er likevel ikke nødvendig når gavegiver velger kontinuitet etter sktl. § 9-7 sjette ledd samholdet med § 9-7 tredje ledd.¹⁴³ Dette fordi gavegiver unntas for inntekts og tapsoppgjør samt at gavemottaker viderefører gavegivers inngangsverdi. Verdiendringer i gavegivers eier-

¹⁴² Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 48

¹⁴³ Prop. 1 LS (2014-2015) s. 225

tid skattlegges eller fradragsføres derfor kun en gang når gavemottaker senere realiserer formuesobjektet.

Korrigeringen av gavemottakerens inngangsverdi foretas ved at gavegivers gevinst tillegges inngangsverdien som gavemottakeren viderefører. Dersom gavegiver lider et tap skal dette trekkes fra gavemottakerens videreførte inngangsverdi.¹⁴⁴

For eksempel gavegiver ervervet en eiendom til kr 6 000 000 markedsverdien på eiendommen har steget til kr 10 000 000 og eiendommen overtas av gavemottaker mot et vederlag på kr 7 000 000. Gevinsten på kr 1 000 000, skattlegges hos gavegiver mens gavemottaker viderefører givers inngangsverdi på kr 6 000 000. Det betyr at når gavemottaker senere selger eiendommen vil gevinsten på kr 1 000 000 skattlegges to ganger ved at denne inngår i gevinstberegning for mottaker ved det senere salget.

Dersom gavemottakeren i eksemplet overfor overtar eiendommen mot et vederlag på kr 5 000 000 vil kr 1 000 000 redusere mottakers videreførte inngangsverdi.

5 Unntak for egen bolig, fritidseiendom, alminnelig gårds- og skogbruk

5.1 Innledning

Både egen bolig, fritidseiendom, alminnelig gårds- eller skogbruk er unntatt fra kontinuitetsprinsippet. Unntaket gjelder når arvelater eller giver kunne ha realisert eiendommene skattefritt på dødsfallstidspunktet eller gavetidspunktet. Dersom skattefri realisasjon gjelder en del av eiendommen vil unntaket gjelde for denne delen, jf. sktl. §§ 9-3 annet, tredje eller fjerde ledd og 9-13 jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

For slike eiendommer som er unntatt fra kontinuitet gjelder det et diskontinuitetsprinsipp. Dette innebærer at arvelaters eller gavegivers skattemessige stilling ikke videreføres til verken arving eller gavemottaker. Både arving og gavemottaker får fastsatt sin inngangsverdi lik salgsverdien. Disse må oppfylle vilkårene for skattefri realisasjon etter deres eget forhold ved en eventuell senere realisasjon av eiendommen.¹⁴⁵ Diskontinuitetsprinsippet medfører derfor at verken verdistigningen eller verdireduksjonen i arvelaters eller gavegivers eiertid skattlegges eller fradragsføres. Verdiendringer på eiendommen i arvingens eller gavemottakerens

¹⁴⁴ Prop. 1 LS (2014-2015) s. 225

¹⁴⁵ Zimmer (2013) s. 15

eiertid vil derimot gevinstbeskattes eller tap fradras etter sktl. §§ 5-1 annet ledd og 6-2 jf. 9-4, forutsatt at disse ikke oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon etter sktl. §§ 9-3 og 9-13.

Begrunnelsen for unntakene er at arvelater/gavegiver i slike tilfeller kunne ha oppnådd skattefri verdioverføring. Dette oppnås ved at eiendommen selges skattefritt til arving/gavemottaker og salgssummen tilbakeføres arvingen eller gavemottaker enten ved arv/ gave. Unntakene begrunnes også med at kontinuitet ved skattefri realisasjon av bolig- og fritidseiendommer vil by på vanskeligheter med å finne fram til inngangsverdier herunder påkostninger, enn det vil være for virksomhet herunder virksomhetseiendeler.¹⁴⁶ Dette kan for eksempel være gårds- eller skogbruk i virksomhet.

I slike tilfeller vil arving/gavemottaker videreføre inngangsverdi og eventuelle påkostninger på bolig- og fritidseiendommer jf. sktl. § 9-7 første til tredje ledd. For gårds- eller skogbruk i virksomhet vil inngangsverdien på næringsbygg eller driftsmidler være enklere å finne fram til fordi disse avskrives hvert år.

Dersom eiendommene som omfattes av sktl. § 9-7 femte ledd overføres enten ved arv eller gave før vilkårene for skattefri gevinst er oppfylt, vil unntaket ikke gjelde. Kontinuitetsprinsippet vil i et slikt tilfelle gjelde på vanlig måte jf. sktl. § 9-7 første til tredje ledd.

Eksempelene nedenfor vil vise at overføring ved arv eller gave med diskontinuitet eller kontinuitet av slike eiendommer vil gi forskjellige skattemessige konsekvenser. Konsekvensene vil først vise seg dersom arvingen eller gavemottakeren som får eiendommen overført til seg senere realiserer eiendommen.

Eksempler:

A ønsker å overføre sin hytte til B ved arv eller gave. Hytten har A kjøpt for kr 6 000 000. Markedsverdien på eiendommen har steget til kr 10 000 000. Dersom A oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon for hytten etter sktl. § 9-3 fjerde ledd, og overfører denne enten ved arv eller gave vil diskontinuitetsprinsippet gjelde. B vil da få sin inngangsverdi verdsatt til eiendommens markedsverdi på kr 10 000 000, samt at B ikke viderefører As skattemessige stilling. Selger B hytten uten å oppfylle vilkårene for skattefri realisasjon til markedspris vil vedkommende bli gevinstbeskattet for kr 0. Dette fordi B har mottatt hytten med en markedspris på kr 10 000 000, selges denne for samme markedspris vil det ikke foreligge noen gevinst å beregne skatt av. Ut fra dette vil verdistigning i As eiertid heller ikke skattlegges.

¹⁴⁶ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 45

Dersom A ikke oppfyller vilkårene for skattefri realisasjon i samme eksemplet overfor vil kontinuitetsprinsippet gjelde. Da vil B videreføre As inngangsverdi på kr 6 000 000 samt at B overtar As skattemessige stilling. Dersom B selger eiendommen uten å ha oppfylt vilkårene for skattefri realisasjon til markedspris, vil vedkommende bli gevinstbeskattet for kr 4 millioner (altså markedsprisen på kr 10 000 000 minus inngangsverdien på kr 6 000 000). Med gjeldene skattesats for kapitalinntekter på 27 % vil B måtte betale en gevinstskatt på kr 1 080 000.

Eksempelene viser at overføring ved arv eller gave med diskontinuitet vil være mest skattemessig fordelaktig ved verdiøkning av eiendommen. Overføres eiendommen ved arv eller gave med kontinuitet vil dette være skattemessig gunstig dersom eiendommens verdi er lavere enn arvelaters eller gavegivers inngangsverdi. Da kan arving/gavemottaker kreve tapet fradrett ved et umiddelbart salg av eiendommen jf. sktl. § 6-2 første ledd og § 9-4 første ledd.

5.2 Bolig- og fritidseiendom

Bolig- og fritidseiendom er unntatt fra kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd når vilkårene for skattefri realisasjon av slike eiendommer er oppfylt etter sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd. For både bolig- og fritidseiendom oppstiller sktl. § 9-3 både vilkår om eiertid og visse krav ved bruk av eiendommen. Vilårene er omfattende og komplekse. Det vil derfor gå utenfor oppgavens rammer å behandle disse vilårene omstendelig. Oppgaven vil likevel gi en kort oversikt over vilårene for skattefri realisasjon av både bolig- og fritidseiendom.

Ordlyden i både bolig- og fritidseiendom etter sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd må tenkes å legges til grunn jf. henvisningen til denne bestemmelsen i sktl. § 9-7 femte ledd første punktum.

Etter sktl. § 9-3 annet ledd omfatter "boligeiendom" våningshus på gårdsbruk, selveierleilighet, andelsleilighet, aksjeleilighet og obligasjon med tilhørende boret.

For boligeiendom kreves det at arvelater/gavegiver har eid eiendommen i mer enn ett år når realisasjonen finner sted eller avtales jf. sktl. § 9-3 annet ledd a.

Videre kreves det at hele boligeiendommen har blitt brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjon jf. sktl. § 9-3 annet ledd b første punktum.

Bruksvilkåret vil likevel være oppfylt ved visse situasjoner. Situasjonen kan være hvor bruken av eiendommen hindres av "arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner" jf. sktl. § 9-3 annet ledd b annet punktum. Dette kan for eksempel være kortvarig sykehus opphold eller at arbeidet krever at man oppholder seg et annet sted enn sin egen bolig i deler av året.

Unntaket fra kontinuitetsprinsippet vil også gjelde dersom fritaket for gevinstbeskatningen gjelder en del av en eiendom jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum. Dette vil for eksempel være aktuelt hvor arvelater/gavegiver oppfyller eier- og bruksvilkåret for en del av eiendommen, men samtidig bruker samme eiendommen på andre måter f. eks. til virksomhet eller utleie.

Utgangspunktet er at hele boligeiendommen må brukes som egen bolig jf. sktl. § 9-3 annet ledd b første punktum. I sktl. § 9-3 tredje ledd gis det likevel unntak fra dette. Etter denne bestemmelsen kan bruksvilkåret likevel være oppfylt for den delen av eiendommen som blir brukt som boligeiendom.

Hovedregelen i sktl. § 9-3 tredje ledd b tilsier at det må foretas en forholdsmessig fordeling av gevinsten. Den delen av eiendommen som brukes til egen bolig skal behandles etter reglene for skattefri realisasjon av boligeiendom i sktl. § 9-3 annet ledd. Den delen av eiendommen som brukes til annet enn egen bolig skal behandles etter de alminnelige gevinstbeskatningsreglene i sktl. §§ 5-1 annet ledd, 6-2 første ledd samholdet med 9-4.

Sktl. § 9-3 tredje ledd a gir likevel reglene for skattefri realisasjon av boligeiendom en større anvendelses område. Av denne bestemmelsen fremgår det at reglene for skattefri realisasjon vil likevel gjelde for hele boligeiendommen dersom minst halvparten av eiendommen har blitt brukt som egen bolig og den andre delen har vært utleid til boligformål.

Skattefri realisasjon av fritidseiendom tilsvarer vilkårene for boligeiendom i sktl. § 9-3 annet ledd, men for disse eiendommene gjelder det likevel strengere regler.

Med fritidseiendommer siktes det til eiendommer som hovedsakelig brukes til fritidsformål.¹⁴⁷

For fritidseiendom kreves det fem års eiertid samt et brukskrav i minst fem av de siste åtte årene før realisasjon jf. sktl. § 9-3 fjerde ledd. Brukshindringer som kan regnes med i brukstiden etter bestemmelsens annet ledd b gjelder ikke for fritidseiendommer.¹⁴⁸ Det finnes heller ingen regler for skattefri realisasjon for deler av eiendommen i sktl. § 9-3 fjerde ledd lik § 9-3 tredje ledd. For eksempel vil fritidseiendom som brukes delvis til fritidsformål og delvis til utleie, ikke kunne realiseres skattefritt. Hele fritidseiendommen må altså brukes til fritidsformål. Analogisk anvendelse av sktl. § 9-3 tredje ledd er heller ikke mulig.¹⁴⁹

¹⁴⁷ Lignings-ABC (2015) s. 247

¹⁴⁸ Ot.prp. nr. 4 (1986-1987) s. 27

¹⁴⁹ Zimmer (2014) s. 251

Tidspunktet for når vilkårene for skattefri realisasjon må være oppfylt er på dødsfalls- eller gavetidspunktet jf. sktl. § 9-7 femte ledd. Regelen må ses i sammenheng med at verken arv eller gave er realisasjon jf. sktl. § 9-2 første ledd a.

5.3 Alminnelig gårds- eller skogbruk

Alminnelig gårds- eller skogbruk er unntatt fra kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd når skattefri realisasjon av slike eiendommer er oppfylt etter sktl. § 9-13 jf. § 9-7 femte ledd.

Verken lovteksten eller forarbeidene til sktl. § 9-7 sier noe om innholdet av begrepene ”alminnelig gårds- eller skogbruk”. Bestemmelsen henviser likevel til sktl. § 9-13. Dette taler for at uttrykkene må ha samme innhold som sktl. § 9-13.

Etter sktl. § 9-13 er begrepene alminnelig gårds- eller skogbruk omfattende. Det vil gå utenfor rammen av denne oppgaven å behandle begrepenes innhold i sin helhet. Oppgaven vil likevel gi en meget kort oversikt med noen eksempler av begrepenes innhold.

Forutsetningen for at eiendommen skal anses som ”alminnelig gårdsbruk” er at eiendommen brukes til jordformål. Dette innebærer husdyrhold og/eller dyrking på friland av f.eks. fôrvekster, korn osv. Dersom eiendommen skal betraktes som ”alminnelig skogbruk” kreves det at det kan foretas hugst av skog.¹⁵⁰

Unntaket for alminnelig gårds- og skogbruk må trolig tenkes å gjelde bare for den faste eiendommen. Deler av eiendommen som benyttes til annet enn gårds- eller skogbruk faller utenfor begrepene, tilsvarende vil det være for driftsmidler.¹⁵¹ For disse vil kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd gjelde. Boligeiendommer på gårdsbruket kan også falle utenfor unntaksbestemmelsen. For eksempel våningshus på gårdsbrukstomten kan falle innunder gevinstbeskatningsreglene i sktl. § 9-3 såfremt vilkårene for skattefri realisasjon ikke er oppfylt.

Alminnelig gårds- og skogbruk er unntatt fra kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd når vilkårene for skattefri realisasjon av slike eiendommer er oppfylt etter sktl. § 9-13 jf. sktl. § 9-7 femte ledd.

¹⁵⁰ Lignings-ABC (2015) s. 760

¹⁵¹ Zimmer (2013) s. 16

Sktl. § 9-13 krever at eiendommen overdras til en som er "arveberettiget" etter arveloven, salgssummen "ikke overstiger tre fjerdedeler av antatt salgsverdi" og "eieren har eid eiendommen i minst ti år" jf. sktl. § 9-13 første ledd første punktum.

Eiervilkåret på 10 år er ikke problematisk. Vilkårene om at eiendommen må selges til en "arving" med en salgssum som "ikke overstiger $\frac{3}{4}$ av antatt salgsverdi" må oppfylles ved et konkret salg. Disse vilkårene kan imidlertid ikke oppfylles når eiendommene overføres enten ved arv eller gave.¹⁵² Dette fordi verken arv eller gave er et salg jf. sktl. § 9-2 første ledd a. Et spørsmål som kan reises her er hvordan vilkårene skal da praktiseres?

Zimmer mener at betingelsene om at eiendommen må selges til en som er arveberettiget etter arveloven og at salgssummen ikke må overstige $\frac{3}{4}$ av markedsverdien aldri kan oppfylles for gårds- og skogbruk. Han mener videre at vilkåret om 10 års eier tid synes kun skal gjelde.¹⁵³ Denne slutningen strider mot begrunnelsen for unntaket i sktl. § 9-7 femte ledd og virker ulogisk fordi de øvrige vilkårene ved en slik tolkning vil bli meningsløse.

Lovtekstens ordlyd taler på den annen side at vilkårene skal praktiseres. Dette fremgår også av forarbeidene til bestemmelsen hvor det også sies at inngangsverdien skal fastsettes til $\frac{3}{4}$ av markedsverdien.¹⁵⁴

Unntaksregelen i sktl. § 9-7 femte ledd etter dette synes å gå foran sktl. § 9-2 første ledd a jf. Lex specialis- prinsippet. Trolig må dette innebærer at unntaksregelen i sktl. § 9-7 femte ledd kun gjelder der overføring av gård- og skogbruk foretas til en arveberettiget etter arveloven enten ved arv eller gave, og at inngangsverdien fastsettes til $\frac{3}{4}$ av salgsverdien. Dette synes å være en mer logisk regel de lege lata.

Lignings- ABC viser likevel til at det ikke stilles noen krav til at mottakeren er arveberettiget etter arveloven. Men at inngangsverdien skal allikevel fastsettes til $\frac{3}{4}$ av markedsverdien.¹⁵⁵

Etter dette ser det ut til at unntaksreglen i sktl. § 9-7 femte ledd skal praktiseres slik at vilkårene 10 års eiertid og at salgssummen ikke kan overstige $\frac{3}{4}$ av markedsverdien gjelder. Vilkåret om at eiendommen må selges til en som er arveberettiget etter arveloven ikke krever

¹⁵² Zimmer (2013) s. 15

¹⁵³ Zimmer (2013) s. 15

¹⁵⁴ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 45

¹⁵⁵ Lignings-ABC (2015) s. 128

5.4 Nærmere om tomt

Unntaket fra kontinuitetsprinsippet gjelder bare for den delen av eiendommen som faller innunder skattefritaksreglene i sktl. § 9-3 annet til fjerde ledd og 9-13 jf sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum. Grunnareal som kan betraktes som tomt etter sktl. § 9-3 åttende ledd a skal gevinst beskattes ved realisasjon jf. 5-1 annet ledd. Dette innebærer at arveovergang eller gaveoverføring av slike tomter skal følge kontinuitetsprinsippet i sktl. 9-7 første til tredje ledd.

Grunn med bebyggelse er i utgangspunktet ikke tomt. Gevinstbeskatningsreglene gjelder for den grunn bebyggelsen står på. Det må altså foretas en fordeling av bebygd og ubebygd tomt.¹⁵⁶

I Rt. 1964 s. 1241 som gjaldt salg av eiendom på ca. 10 mål med et stort våningshus og noen mindre hus. Spørsmålet var om eiendommen skulle behandles etter gevinstfritaksreglene eller tomtereglerne. Høyesterett kom frem til at bebyggelsen og ”en naturlig arrondert tomt” holdes utenfor gevinstbeskatningsreglene. Grunnarealet som faller utenfor dette behandles etter tomtereglerne. Hva som skal betraktes som arrondert tomt beror på en konkret vurdering.

Dersom eiendommen er så stor at eiendommen faller innunder både gevinstfritaksreglene og tomtereglerne vil en kombinasjon av både kontinuitet og unntaksbestemmelsen altså diskontinuitet gjelde ved enten arve- eller gaveoverføring jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum.

Saksforholdet i dommen kan tjene som et godt eksempel. Dersom eiendommen overføres enten ved arv eller gave vil inngangsverdien for bebyggelsen med naturlige arrondert tomt verdsettes på ny til markedsverdien jf. sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum. For tomtedelen vil kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd gjelde. Det vil si at arvelaters/gavegivers inngangsverdi for tomtedelen videreføres av arving/gavemottaker.

Etter forholdene kan en bebygd tomt betraktes som tomt hvor det ses bort fra bebyggelsen. Dette er for eksempel aktuelt for bebyggelser som er klar for riving, da vil eiendommen betraktes som tomt.¹⁵⁷

5.5 Nærmere om verdsettelse av inngangsverdi

For bolig- og fritidseiendom samt alminnelig gårds- og skogbruk skal den nye inngangsverdien for arvingen/gavemottaker verdsettes til ”antatt salgsverdi”.

¹⁵⁶ Zimmer (2014) s. 254

¹⁵⁷ Zimmer (2014) s. 255

For sist nevnte eiendommer skal inngangsverdien imidlertid verdsettes til $\frac{3}{4}$ av denne verdien jf. sktl. § 9-7 femte ledd tredje punktum. Begrunnelsen for dette er at salgssummen ved skattefri realisasjon er begrenset til $\frac{3}{4}$ av salgssummen. Tilsvarende må da også gjelde ved fastsettelsen av inngangsverdien til arving/gavemottaker.¹⁵⁸

Zimmer viser til at tanken er at arvelaters/gavegivers vederlag som kunne ha vært skattefri gevinst, skal kunne aktiveres som en del av inngangsverdien hos arving/gavemottaker. Dette vil innebære at kontinuitetsprinsippet i sktl. § 9-7 første til tredje ledd vil gjelde for den resterende $\frac{1}{4}$ av salgssummen.¹⁵⁹

Ordlyden i ”Antatt salgsverdi” viser til markedsverdi. Altså den kalkulerede beløpet en takstmann antar at eiendommen kan omsettes til på det åpne markedet.

Det er i utgangspunktet arving/gavemottaker som må dokumentere eller sannsynliggjøre markedsverdien som skal påberopes ved en senere realisasjon av eiendommen.¹⁶⁰ Dersom markedsverdien verken kan dokumenteres eller sannsynliggjøres, skal markedsverdien verdsettes etter en skjønnsmessig fastsettelse jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1.¹⁶¹

5.6 Tidspunktet for verdsettelse

Markedsverdien på arvingens eller gavemottakerens inngangsverdi skal verdsettes etter sktl. § 9-7 femte ledd annet punktum ”på ervervstidspunktet”.

Ved privat skifte vil verdsettelsestidspunktet være på dødsfallstidspunktet. Dette vil trolig også gjelde ved offentlig skifte. Tidligere skulle verdsettelsen av inngangsverdien begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget. Spørsmålet om verdsettelsen av inngangsverdien skulle fastsettes ved dødsfallstidspunktet eller ved skifte er ikke lenger aktuelt. Dersom gjenlevende ektefelle/samboer sitter i uskiftet bo vil utlodningstidspunktet være avgjørende for verdsettelsen. Dette fordi arvingene ikke har krav på arven så lenge gjenlevende ektefelle/samboer sitter i uskiftet bo. For gaver er ervervstidspunktet ikke helt klart. Zimmer mener at rådighetserverv etter den nå opphevede arveavgiftsloven § 2 tredje ledd første punktum må sannsynligvis gjelde her.¹⁶²

¹⁵⁸ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 45

¹⁵⁹ Zimmer (2013) s. 15

¹⁶⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1 s. 46

¹⁶¹ Zimmer (2013) s. 15

¹⁶² Zimmer (2013) s. 16

Litteraturliste

Juridisk literatur og artikler

- | | |
|---|---|
| Eckhoff (2001) | Eckhoff, Torstein, Jan Erik Helgesen, Rettskildelære, 5. utgave, 2001 |
| Frederik Zimmer (1990) | Arv og skatt Særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte 2. utgave, 1990 |
| Harboe (2000) | Harboe, Einar, Arveavgift, 2. utgave, 2000 |
| Lødrup (2012) | Lødrup, Peter og Asland, John: Arverett 6. utgave, 2012 |
| Peder Lødrup og Tone Sverdrup (2004) | Peter Lødrup og Tone Sverdrup, Familieretten, 5. utgave, 2004 |
| Zimmer (2014) | Lærebok i skatterett 7 utgave, 2014 |
| Zimmer (2014) (RED.) | Frederik Zimmer (RED.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA, Bedrift, selskap og skatt 6 utgave, 2014 |
| Zimmer(2010) (RED.) | Frederik Zimmer (RED.) i samarbeid med Advokatfirmaet BA-HR DA, Bedrift, selskap og skatt 5. utgave, 2010 |
| Zimmer (2013) | Arveavgift ut, kontinuitetsprinsippet inn |
| Masteroppgave (2015) Har tjent som inspirasjon for min masteroppgave. | Tapper Hanna Berge Kontinuitetsprinsippet ved arv og gave, skatteloven § 9-7. |

Nettdokumenter

- | | |
|--------------------|---|
| Lignings- ABC 2015 | Skattedirektoratet, Lignings-ABC 2015,
http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/lignings-abc2015.pdf |
|--------------------|---|

Norske lover, forskrifter og Stortingsvedtak

- 2014 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 2013 Lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- 2013 Lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (forkortet sktl.)
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt og formue og inntekt (skatteloven) (forkortet sktl.)
- 1997 Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) (forkortet ftrl.)
- 1991 Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) (forkortet el.)
- 1985 Lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) (forkortet sel.)
- 1980 Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) (forkortet lignl.)
- 1972 Lov 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arvelova) (forkortet al.)
- 1964 Lov 19. juni 1964 nr. 14 om arveavgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) (forkortet aal.)
- 1930 Lov 21. februar 1930 om skifte (skifteloven) (forkortet sl.)
- 1999 Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (forkortet FSFIN)
- 2012 Stortingsvedtak 27.11.2012 nr. 1212 om avgift til statskassen på arv og gaver for budjettåret 2013 (opphevet)

Politiske dokumenter og forarbeider

Regjeringserklæringen

Politisk plattform for en regjering utgitt av Høyre og Fremskrittspartiet, Sundvollen 7. oktober 2013

Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013-2014)	Endring av Prop. 1 LS (2013-2014) Skatter og avgifter og toll 2014
Prop. 1 LS (2014-2015)	Skatter, avgifter og toll 2015
Prop. 1 LS (2013-2014) Tillegg 1	Endring av Prop. 1 LS (2013-2014) skatter, avgift og toll 2014
Ot. prp. nr. 64 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
Ot. prp. nr. 35 (1990-1991)	Skattereformen 1992
Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992
NOU 2007: 16	Ny skiftelovgivning
Innst. 261 L (2013-2014)	Innstilling fra finsanskomiteen om endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivningen i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2014
Prop. 1 LS (2014-2015)	Skatter, avgifter og toll 2015
Ot.prp. 4 (1986-1987)	Skatteopplegget for 1987

Rettspraksis

Rt. 2014 s. 1281

Rt. 2001 s. 282

Nielsen

Rt. 1975 s. 992

Hjemlaas-Larsen

Rt. 1964 s. 1241

Ommang